

Unternehmungspolitische Betrachtung der Besteuerung

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum der hohen juristischen Fakultät
der Universität Bern

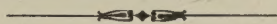
vorgelegt von
Friedrich Messer
von Etzelkofen
(Bern)

Druck: Tiroler Graphik, Innsbruck, Innrain 27—29

1950

„Die Fakultät hat diese Arbeit am 24. Februar 1949 auf Antrag von Prof. Dipl.-Ing. A. Walther als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.“

Unternehmungspolitische Betrachtung der Besteuerung



Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum der hohen juristischen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

Friedrich Messer

von Etzelkofen

(Bern)

Druck: Tiroler Graphik, Innsbruck, Innrain 27—29

1950

Alle Rechte vorbehalten



Vorwort

Die Unternehmungsleitung hat sich mit mannigfaltigen äußeren Einflüssen zu befassen; die Einwirkungen infolge der Besteuerung stellen dabei einen beachtenswerten Faktor dar.

Die vorliegende Arbeit will die durch diese Besteuerungseinflüsse eintretenden Reaktionen der Unternehmungsleitung und die dadurch bewirkten entsprechenden Dispositionen darlegen; die Zweckmäßigkeit der Entschlüsse jedoch muß immer unter dem betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkt der Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer geprüft werden.

Wenn wir von einer „Unternehmung“ sprechen, verstehen wir darunter sowohl Fabrikations-, Handels-, Transport- und Dienstleistungsunternehmungen, aber auch öffentliche Unternehmungen, sofern dieselben Leistungen für Dritte, d. h. Leistungen für den Markt, erstellen.

Die Beziehungen zwischen Betriebswirtschaftslehre und der betriebswirtschaftlichen Betrachtung der Besteuerung sind ähnliche wie diejenigen zwischen Volkswirtschaftslehre und Finanzwissenschaft; wir behandeln daher auch — zur Abklärung und Festigung unserer Darlegungen und Auffassungen — finanzwissenschaftliche und volkswirtschaftliche Zusammenhänge und Beziehungen.

Das Entscheidende bleibt bei unseren — an sich begrenzten — Untersuchungen über die Steuereinwirkungen auf die Unternehmung die Tatsache, daß das Ziel — in unserem Falle *die Erhaltung der Unternehmung* — *allein von den durchdachten, zielbewußten und klugen Dispositionen der Unternehmungsleitung abhängt.*

Bern, im November 1948.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	3
A. Einleitung.	7
Begründung und Rechtfertigung der Steuer	7
B. Einige finanzwissenschaftliche und volkswirtschaftliche Gesichtspunkte	9
1. Der Aufgabenkreis des Fiskus und seine Grenzen	9
2. Die Wirkungen der Besteuerung auf Kapitalbildung, Produktion und Verteilung	10
3. Die Gründe der steigenden Ansprüche an den Staat	13
4. Gesamtwirtschaftliche Notwendigkeiten und der Steuerstaat	14
C. Die Steuerpolitik der Unternehmung	18
1. Die Stellung der Unternehmung im Rahmen der Volkswirtschaft	18
2. Die Forderung der Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer	20
3. Steuercosten und Steueraufwand	22
4. Betriebswirtschaftlich-steuerliche Gesichtspunkte und das Sicherungsbedürfnis der Unternehmung	25
5. Der Einfluß der Steuerbelastung auf die Unternehmungsdispositionen	26
6. Steuerentlastungskämpfe	35
a) Die Frage der Steuerausweichung und Steuerüberwälzung	36
b) Die Steuereinhaltung (Rationalisierung)	41
c) Unternehmungsform, Zusammenschlüsse und Standortfrage	43
d) Steuerprivilegien	45
e) Steuerumgehung und Steuerhinterziehung	47
7. Schema der Steuerabwehrmöglichkeiten	50
D. Schlußbetrachtungen	52
1. Die Forderung nach wirtschaftlicheren Formen der Besteuerung	52
2. Die Grenzen der Steuerbelastung der Unternehmung	54
3. Die Gefahr der Produktionseinschränkung bei steuerlicher Überlastung und deren Folgen für den Volkswohlstand	55
Literaturverzeichnis	58

A. Einleitung

Begründung und Rechtfertigung der Steuer

Wenn wir die Frage nach der Begründung und der Rechtfertigung der Steuer aufwerfen, finden wir vorerst in der rechtlichen Definition Blumensteins eine weitgehende Antwort. Blumenstein erläutert wie folgt: „Die Steuer ist eine Geldleistung, die der Staat oder ein von ihm dazu ermächtigtes Gemeinwesen kraft seiner Gebietshoheit von den dieser unterworfenen Individuen erhebt zur Deckung seines Finanzbedarfs“¹⁾).

Die rechtliche Begründung in subjektiver Hinsicht finden wir in einer Unterwerfung unter die Gebietshoheit, während objektiv die Notwendigkeit der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs mittels der erhobenen Steuern besteht; die Erfüllung der Aufgaben des Gemeinwesens wird durch die Steuererhebung Wirklichkeit.

Der Ausgangspunkt der Steuererhebung jedoch ist ein rein wirtschaftlicher und auch die Verwirklichung an sich wäre unter diesem Gesichtspunkte denkbar. Da die Steuer jedoch einen Eingriff des Gemeinwesens in die Sphäre des einzelnen Wirtschaftssubjektes darstellt, verlangt die moderne Staatsauffassung ihre Eingliederung in die Rechtsordnung²⁾).

Wenn wir die zu Beginn gestellte Frage finanzwissenschaftlich betrachten, erkennen wir, daß die Besteuerung heute die hauptsächlichste Form darstellt, in der der Staat seine Einnahmen zu gewinnen sucht. Der Staat erhebt von allen Wirtschaftssubjekten, die innerhalb seines Gebietes tätig sind oder sonst in irgendeinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihm stehen, Zwangsabgaben oder „Steuern“, und zwar ohne irgend eine spezielle Gegenleistung, lediglich auf Grund dieser Tatsache³⁾).

Die Deckung des Finanzbedarfs fordert eine Einnahmengewinnung nach einer ganz bestimmten Art und Weise; die wirtschaftlich zweckmäßigste Form der Mittelbeschaffung ist der Eingriff in die privatwirtschaftliche oder verkehrswirtschaftliche Einkommensverteilung durch die Erhebung von Steuern. Darin begründet sich das Wesen der Besteuerung⁴⁾).

Abschließend zitieren wir noch Gerloff: „Die Fragen nach der Rechtfertigung der Steuer und nach ihrem Maße, nach ihren Bestimmungsgründen und

¹⁾ Blumenstein, System des Steuerrechts, Zürich 1945, S. 3.

²⁾ Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis, in Festgabe für Georg von Schanz, Bd. II, Tübingen 1928, S. 1.

³⁾ Amonn, Steuer und Volkswirtschaft, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945, S. 7.

⁴⁾ Amonn, Die Frage der steuerlichen Lastenverteilung, in Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, III. Folge, 68. Bd., Jena 1925, S. 172.

ihrer besten Gestaltung, gipfeln in der Frage nach der Reife des Staatsbewußtseins. Auf dieser sittlichen Grundlage, die den Staat als eine ethische und zugleich als eine historische Notwendigkeit anerkennt, beruht die Steuerpflicht. Sie findet ihre Rechtfertigung in der Überzeugung, daß der Staat als Träger der Kultur und als Hüter ihrer Grundlagen sowie als Voraussetzung sozialen Zusammenlebens eine notwendige Institution ist, der mit der Anerkennung ihrer Notwendigkeit auch die zu ihrer Erhaltung und Betätigung notwendigen Mittel nicht vorenthalten werden können.

Die Beschaffung dieser Mittel im Wege der Besteuerung findet ihre Begründung darin, daß die Steuer nach Form, Art und Höhe sich in unserer auf individualistischer Grundlage ruhenden Volkswirtschaft als die ökonomische Form der Bedarfsdeckung öffentlicher Wirtschaften entwickelt, durchgesetzt und erwiesen hat.

Das große Ganze, dessen Teil die Finanzwissenschaft ist und sein soll, ist die Gesamtheit unserer Erkenntnis in ihren letzten Zusammenhängen. Das will sagen: die Finanzwissenschaft muß wie jede wahre Wissenschaft Philosophie sein, Philosophie als das Bestreben, die Wirklichkeit als einheitliches Ganzes zu erfassen. Nur aus solcher Auffassung kann die Frage nach der Rechtfertigung der Steuer ihre Rechtfertigung finden⁵⁾.

⁵⁾ Gerloff, Die Rechtfertigung der Besteuerung, in Festgabe für Georg von Schanz, Bd. II, Tübingen 1928, S. 156f.

B. Einige finanzwissenschaftliche und volkswirtschaftliche Gesichtspunkte

1. Der Aufgabenkreis des Fiskus und seine Grenzen

Wir wollen uns klar sein, daß der Bürger durch die Bezahlung seiner Steuern nicht eine Leistung des Staates, die dieser für ihn persönlich macht (Prinzip der „speziellen Entgeltlichkeit“), begleicht, sondern er trägt bei zur Kostendeckung von Leistungen, die für die Allgemeinheit gemacht werden. Es handelt sich daher nicht um eine Analogie zwischen der öffentlichen Wirtschaft und der Privatwirtschaft. Das Wirtschaftssubjekt kann daher nicht verlangen, daß ihm nach der Höhe seines bezahlten Steuerbetrages Leistungen des Gemeinwesens zugute kommen, die der privatwirtschaftlichen „Entgeltlichkeit“ entsprechen würden; eine Äquivalenz gibt es nicht. Die Leistungen des Wirtschaftssubjekts in der Form der Steuerzahlung sind allein ein Beitrag zur Deckung der Kosten der öffentlichen Tätigkeit im Interesse des öffentlichen Gemeinwesens, bzw. im Interesse der Gemeinschaft der Einzelnen.

Das Gemeinwesen steht demnach nicht dem Einzelnen gegenüber, so wie private Wirtschaftssubjekte sich im wirtschaftlichen Tauschverkehr gegenüberstehen, sondern die Einzelnen bilden das Gemeinwesen. Es ist daher ein vom privaten Wirtschaftsverkehr grundverschiedenes anderes Verhältnis, das wir vorfinden¹⁾. Auf den ersten Blick glauben wir an eine gewisse Machtstellung des Staates, bedingt durch die dargelegten Unterschiede im Verhältnis der Beziehungen. Sofern wir jedoch die wahren Unterschiede der öffentlichen Gemeinwirtschaft gegenüber den privaten Einzel- und Gemeinwirtschaften darstellen, kommen wir zu dem *Schlußergebnis der grundsätzlichen Beschränkung der öffentlichen Gemeinwirtschaft, der Begrenztheit ihrer Ziele und der dadurch bedingten Rücksichtnahme auf die privaten Wirtschaften, von denen sie — die öffentliche Gemeinwirtschaft — letzten Endes abhängig ist.*

Wir erkennen folgende näheren Umstände und Beziehungen:

„1. In der Eigenart der Struktur des Wirtschaftssubjektes: Das Wirtschaftssubjekt — wir betrachten die Gemeinwirtschaft (d. V.) —, ist unabhängig von der freiwilligen Entschließung der Individuen. Es ist ein Zwangsverband. Man kann ihm nicht nach Belieben beitreten oder aus ihm austreten.

Das hat wichtige Folgen. Das Wirtschaftssubjekt hat die Möglichkeit, zwangsweise Einnahmen zu gewinnen durch einseitige Auflagen, die man „Steuern“ nennt. Daraus entstehen eben die ganz eigenartigen Probleme

¹⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 16f.

dieser Wirtschaft, die den privaten Wirtschaften vollständig unbekannt sind. Die Art der Einnahmegewinnung ist eine ganz andere als die der privaten Einzel- und Gemeinwirtschaften.

2. In der Unselbständigkeit, der Abhängigkeit von den Privatwirtschaften. Sie ist keine selbständige, d. h. für sich selbst oder aus sich selbst bestehende Wirtschaft, sondern eine Wirtschaft, die nur auf Grund des Bestehens anderer Wirtschaften bestehen kann — ihrem Wesen nach (nicht nur praktisch) —, von denen sie alimentiert wird. Sie ist eine den Privatwirtschaften „übergelagerte“ Wirtschaft. Daraus folgt

3. die Begrenztheit ihrer Ziele und die Notwendigkeit ständiger Rücksichtnahme auf die Privatwirtschaften, sowie die Volkswirtschaft. Die Privatwirtschaft kann ihren Erwerb und ihre Bedürfnisbefriedigung ins Unbegrenzte ausdehnen, ohne Rücksicht auf andere Wirtschaften. Eine öffentliche Gemeinwirtschaft muß sich grundsätzlich beschränken, sie muß Rücksicht nehmen auf die Privatwirtschaften, von denen sie abhängig ist. Daraus ergibt sich, daß es bei ihr keine Vermögensansammlung gibt und keinen Erwerb um des Erwerbes willen. Es sind ihr von vornherein bestimmte Grenzen gezogen. Nur die Befriedigung bestimmter konkreter Bedürfnisse steht in Frage.

Im übrigen ist die öffentliche Gemeinwirtschaft natürlich gleichartig mit den Privatwirtschaften in allem, was die allgemeinen Charakteristica der Wirtschaft überhaupt sind (wirtschaftliches Prinzip bei der Bedarfsgestaltung und Bedarfsdeckung)²⁾.

Eine Begrenzung des Aufgabenkreises des Staates liegt darin, daß er sich hüten sollte, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf die Spitze zu treiben, indem er die Unfähigkeit schützt mit dem Ausdruck „unverschuldete Schwäche“ und die Leistungsfähigkeit überlastet mit der Bezeichnung „wirtschaftliche Stärke“. Der Staat darf auf keinen Fall die Rolle des Polizisten spielen, der sich — bedingt durch eine falsche fiskalische Einstellung — an die Fersen des wirtschaftlich Fähigsten heftet, und ihn durch Erhebung vermehrter Steuern eines technischen oder organisatorischen Fortschrittes beraubt³⁾.

Wir heben daher bewußt ein positives, mit der Privatwirtschaft verbundenes, gesamtwirtschaftliches Denken und Handeln hervor und lehnen eine einseitige, starre und fiskalische Betrachtung ab. Die Begründung und Rechtfertigung dieses Standpunktes verkörpert ein Teilziel der vorliegenden Arbeit.

2. Die Wirkungen der Besteuerung auf Kapitalbildung, Produktion und Verteilung

Die Abklärung des Begriffs der „*Kapitalbildung*“ zwingt vorerst zur Feststellung, daß eine Bedingung oder Voraussetzung dieser Kapitalbildung ein „Sparen im privatwirtschaftlichen Sinne“ verlangt; dieses „privatwirtschaftliche Sparen“ äußert sich in einem bestimmten Verhalten der Wirtschaftssubjekte, d. h. in einem Nichtausgeben von Teilen des Geldeinkommens zum Ankauf von Konsumgütern, in einer Abstinenz in der Anschaffung von Konsumgütern.

²⁾ Amonn, a. a. O., S. 17f.

³⁾ Pfau, Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung, Stuttgart 1921, S. 77ff.

Neben diese eine Bedingung muß nun eine *zweite* Voraussetzung hinzukommen, und zwar in dem Sinne, daß diese Teile des ersparten Geldeinkommens zum Ankauf von Produktionsgütern — und nicht von Konsumgütern — verwendet werden und erst durch diesen Vorgang wird im *volkswirtschaftlichen Sinne* gespart; dieses volkswirtschaftliche Sparen ist identisch mit dem Begriff der Kapitalbildung.

Einzig durch die Nachfrage mittels des privatwirtschaftlich ersparten Geldes nach neuen Produktionsmitteln (z. B. Werkzeuge, Gebäude, Maschinen) erfüllt das Kapital seine wichtige volkswirtschaftliche Funktion durch die tatsächlich eintretende Möglichkeit der Steigerung des Produktionsertrages. Sofern das ersparte Geld einzig zum Kaufe von Konsumgütern verwendet oder gehortet würde, liegt keine Kapitalbildung, d. h. kein „Sparen im volkswirtschaftlich relevanten Sinne“ vor. Es besteht daher bei der Kapitalbildung — um eine Zusammenfassung zu formulieren — nicht lediglich eine Abstinenz in der Anschaffung von Konsumgütern, sondern zugleich auch eine Verwendung der abstinenten Mittel in der Produktion als verfügbare Produktionsmittel zur Produktion von neuen Produktionsmitteln und nicht zur Produktion von Konsumgütern⁴⁾.

Um die Bedeutung des Kapitals noch besser hervorzuheben, zitieren wir nachfolgend Amonn:

„Man ist stets, wenn man vom „Kapital“ spricht, leicht geneigt, dieses ausschließlich als eine Quelle oder einen Träger privaten arbeitslosen Einkommens zu betrachten. Es darf aber nicht vergessen werden, daß das Kapital neben der Arbeit eine sehr wichtige volkswirtschaftliche Funktion erfüllt. Nur in Vereinigung mit Kapital kann die Arbeit mehr produzieren, als zu einer bloß äußerst dürftigen Lebenshaltung notwendig ist, und je mehr Kapital mit der Arbeit zusammenwirkt, desto größer ist der Produktionsertrag, der mit dem gleichen Aufwand von Arbeit erzielt werden kann. Je größer ferner die Menge Kapital, die vorhanden und angeboten ist, im Verhältnis zu der zur Verfügung stehenden Menge Arbeit, desto niedriger wird der Zinsfuß sein und desto kleiner der verhältnismäßige Anteil des Kapitals und größer der der Arbeit am Nationalprodukt. Jeder wirtschaftliche Fortschritt sowohl wie jede Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der Arbeiter hat daher eine ständige Zunahme des Kapitals, also eine kontinuierlich weitergehende Kapitalbildung zur Voraussetzung. Jede Beeinträchtigung der Kapitalbildung bedeutet somit eine Hemmung der wirtschaftlichen Entwicklung und eine Verhinderung der Verbesserung der Lage der Arbeiter. Dies ist der Grund, weshalb man in der Steuerlehre der Wirkung der Steuern auf die Kapitalbildung besondere Aufmerksamkeit schenkt und in der Besteuerungspolitik um eine gewisse Schonung des Kapitals nicht herumkommt —, wenn man nicht das Huhn töten will, das die goldenen Eier legt.“⁵⁾

Die Produktion — als Quelle und Ursache des Volkswohlstandes — erfolgt — volkswirtschaftlich betrachtet — durch das Zusammenwirken von Boden, Kapital und Arbeit und wir ersehen aus dem oben Dargelegten die eminente Bedeutung des Kapitals in bezug auf die Steigerung des Ertrages der Produktion, der auch als „Nationalprodukt“ bezeichnet wird.

⁴⁾ Amonn, Volkswirtschaftliche Grundbegriffe und Grundprobleme, Bern 1944, S. 97 ff.

⁵⁾ Amonn, Steuer und Volkswirtschaft, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945, S. 13.

Durch die Art der Besteuerung werden nun die Produktion — wir erinnern uns an die dominierende Bedeutung des „Kapitals“ — und die Produktivität in der Volkswirtschaft beeinflußt.

Die Wirkungen infolge der Besteuerung zeigen sich in dreifacher Hinsicht:

1. auf die Arbeits- und Sparkraft der Besteuereten;
2. auf den Arbeits- und Sparwillen und
3. auf die Verteilung der Produktivkräfte auf die verschiedenen Produktionszweige und Standorte⁶⁾.

Hierzu wollen wir vorerst ganz allgemein feststellen, daß vor allem die großen Einkommen — denn nur dort besteht eine wesentliche Möglichkeit des Sparens — für die Kapitalbildung, und letzten Endes für die Produktion, in Frage kommen.

Sofern wir durch die Art der Besteuerung die Wirtschaftssubjekte mit großen Einkommen, und das heißt mit ihrer beträchtlichen Sparkraft, in der Richtung beeinflussen, daß durch eine ganz bestimmte Art und Weise der Besteuerung auch der Sparwille günstig berührt wird, fördern wir damit die Kapitalbildung und erreichen nachfolgend eine Steigerung des Produktionsertrages.

Eine solche Privilegierung der großen Einkommen würde eintreten, indem wir hauptsächlich den Verbrauch besteuern und die Ersparnisse von einer Besteuerung ausnehmen. „Aber Verbrauchssteuern auf Artikel des Massenkonsums treffen nicht nur die Reichen, sondern auch — und zwar in progressiver Weise — die Armen (große Familien, d. V.), und dies widerspricht anderen, bei der Besteuerung zu beachtenden Gesichtspunkten und Grundsätzen, und Verbrauchssteuern auf Luxuskonsum sind wenig ergiebig und würden nie auch nur annähernd ausreichen, um den Staatsbedarf zu decken. So besteht hier ein Dilemma, aus dem man den bestmöglichen Ausweg suchen muß, einen Ausweg, der natürlich nie voll befriedigen wird. Er kann nur in einem bestimmten Maßhalten bei der Besteuerung der großen Einkommen bestehen.“⁷⁾

Der Einfluß auf die Verteilung der Produktivkräfte und Standorte — vgl. den oben erwähnten Punkt 3 — erfolgt infolge der unterschiedlichen Belastung, sei es in bezug auf Belastungsdifferenzen von verschiedenen Gütern oder Wirtschaftserträgen — eine Änderung der Verteilung der Produktivkräfte wird die Folge sein —, oder in bezug auf die verschiedene Belastung der Unternehmungsform oder des Standorts — hier ist eine Veränderung in der Unternehmungsstruktur in vorwiegend rechtlicher Hinsicht oder eine Änderung in der Standortverteilung möglich⁸⁾. Die Einflüsse auf die Unternehmungsform und auf die Standortwahl werden wir im Abschnitt C 5. und 6. noch eingehender abklären.

Bei der Betrachtung der Wirkung der Besteuerung auf die Einkommensverteilung wollen wir uns vorerst vor Augen halten, daß der allgemeine Volkswohlstand nicht nur eine möglichst große Produktion, sondern auch eine einigermaßen gleichmäßige Verteilung des nationalen Einkommens verlangt. (Der Verteilungsprozeß ist die soziale Seite des Produktionsprozesses.)

⁶⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 196f.

⁷⁾ Amonn, Steuer und Volkswirtschaft, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945, S. 10f.

⁸⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 202.

Nun kann in der Verteilung des Nationalprodukts durch die Höherbesteuerung der großen Einkommen — z. B. durch eine fast unbegrenzte Progression — vom sozialen Gesichtspunkt eine größere Gleichmäßigkeit herbeigeführt werden; die Frage ist nur die — sofern wir uns die oben erwähnten Erkenntnisse vor Augen halten —, ob die größere Gleichmäßigkeit nicht auf Kosten der Größe des Gesamteinkommens geht im Sinne der Hemmung der Kapitalbildung. „Die Verminderung des Gesamteinkommens kann eine absolute Verminderung der kleinen und mittleren Einkommen bedeuten.“⁹⁾ Man darf bei solchen Entscheidungen nie den Kaufpreis vergessen.

Eine Veränderung der Verteilung erfolgt ebenfalls durch die Ausgaben für Subventionen und für sozialpolitische Zwecke. Die entsprechende Wirkung auf die Verteilung kann hierbei möglicherweise der Hauptzweck der Ausgabe sein. „Dies trifft für alle „Fürsorgeausgaben“ zu, durch welche die Verteilung zugunsten der minderbemittelten Schichten der Bevölkerung verändert wird. Es dürfen aber auch Veränderungen in der Verteilung, die nicht beabsichtigt sind, aber als Nebenwirkungen gewisser Ausgaben eintreten und dann gewöhnlich zuungunsten der Unbemittelten und zugunsten der Bessergestellten vorkommen, nicht außer acht gelassen werden. Dies ist sehr häufig bei den Subventionen der Fall.“¹⁰⁾

3. Die Gründe der steigenden Ansprüche an den Staat

Die Staatsleitung hat Vorsorge zu treffen, um die notwendigen Mittel zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben, zur Deckung des Finanzbedarfs, aufzubringen. Sofern wir nun an den Staat immer höhere und vermehrte Ansprüche stellen, entwickelt sich zwangsläufig das Bedürfnis nach Gewinnung neuer oder dem Ausbau bestehender Einnahmequellen. Die Entwicklung der Einnahmewirtschaft der öffentlichen Gemeinwesen ist daher in neuerer Zeit charakterisiert durch die immerfort steigende Bedeutung der Steuern¹¹⁾.

Der Staat sorgte früher nur für den Rechtsschutz und die Landesverteidigung; heute hat das öffentliche Gemeinwesen — im Laufe der Entwicklung — seinen Tätigkeitsbereich immer mehr ausgedehnt, immer mehr Aufgaben übernommen, sich neue Zwecke gesetzt und auf diese Weise den Aufgabenkreis vergrößert. „Insbesondere die soziale Fürsorge spielt in dieser Hinsicht eine große Rolle. Daneben sind aber auch schon früher verfolgte Zwecke immer intensiver verfolgt worden, wie z. B. die Vorsorge für gute Schulen, für gute Verkehrsmittel, Straßenbau usw. Es sind immer mehr neue Bedürfnisse durch öffentliche Tätigkeit befriedigt worden und die alten Bedürfnisse finden mit dem Fortschritt der Zeit eine quantitativ und qualitativ immer bessere, vollkommenere Befriedigung (Gesundheitswesen, Hygiene, Straßenbeleuchtung, Armen- und Krankenfürsorge). Dies ist ebenfalls eine natürliche Erscheinung mit dem Fortschreiten des allgemeinen Wohlstandes und der kulturellen und sozialen Entwicklung.“¹²⁾ In der Entwicklung der Technik liegt ein weiterer wesentlicher Grund für das Ansteigen der öffentlichen Ausgaben.

⁹⁾ Amonn, Steuer und Volkswirtschaft, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945, S. 15.

¹⁰⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 134.

¹¹⁾ Amonn, a. a. O., S. 150.

¹²⁾ Amonn, a. a. O., S. 120.

Die angeführten Merkmale der Steigerung der öffentlichen Ausgaben hängen mit der normalen politischen, wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung zusammen. Ein Grund jedoch, der mit der geschilderten Entwicklung nichts zu tun hat, ist die „schicksalshafte“ Notwendigkeit großer Ausgaben infolge der beiden Weltkriege. Da die Finanzierung der Kriegskosten zum größten Teil durch Anleiheaufnahme erfolgt, die nachträglich nur in kleinem Maße getilgt werden, erfolgt eine beträchtliche, jedoch — für unsere Verhältnisse — tragbare Belastung des Staatsbudgets infolge der Anleihenverzinsungen.

Bei der Frage der Budgetbelastungsmöglichkeit müssen wir festhalten, daß ein ziffernmäßiges Wachstum noch nichts besagt über die tatsächliche Größe des wirklichen Bedarfs, denn es kann sich einfach um Preissteigerungen oder um eine Geldentwertung, die zu einer allgemeinen Preissteigerung geführt hat, handeln. Sofern man die Höhe der tatsächlichen öffentlichen Ausgaben zu verschiedenen Zeiten miteinander vergleichen will, besteht die unbedingte Notwendigkeit, die Ausgabenbeträge auf einen gemeinsamen realen Nenner zu bringen, den die gleiche nominale Geldeinheit verschiedener Zeiten natürlich nicht darstellt. Diese Tatsache wird in den veröffentlichten Berechnungen und Gegenüberstellungen der Staatsausgaben zu verschiedenen Zeiten vielfach zu wenig berücksichtigt.

Das ständige Wachsen der öffentlichen Ausgaben wirft die Frage auf, ob dadurch nicht eine grundsätzliche Wandlung in der gesamten Organisation der Wirtschaft im Sinne eines allmählichen und unmerklichen Übergangs zu einer kommunistischen Wirtschaftsorganisation erfolge. In der Wirklichkeit ist dies nicht der Fall, es scheint nur so, denn eine Verdrängung der privatwirtschaftlichen Tätigkeit und deren Ersetzung durch eine gemeinwirtschaftliche Tätigkeit — und dies wäre das Kriterium — findet in keiner Weise statt¹³⁾.

Unsere Kritik sollte sich nicht immer — ganz allgemein — gegen den „Staat“ richten, sondern wir sollten uns vermehrt darüber aussprechen, welcher staatlichen Leistungen wir in Zukunft nicht mehr bedürfen, um von dieser Seite eine Ausgabensenkung zu ermöglichen.

4. Gesamtwirtschaftliche Notwendigkeiten und der Steuerstaat

Unsere Betrachtungen haben den sog. „*Steuerstaat*“ zur logischen Voraussetzung, denn wir verstehen darunter — im weiteren Sinne — den Staat, der seinen Finanzbedarf vorwiegend mittelbar deckt, d. h. durch entsprechende Abzüge in Form der Zwangsabgaben oder „*Steuern*“.

Unmittelbare Quellen fließen dem Staat durch die öffentlichen Unternehmungen zu, die jedoch nicht aus Sozialisierungstendenzen geschaffen wurden, sondern auf Grund ganz nüchterner und konkreter Erwägungen. „Man hat kommunale Wasser-, Gas- und Elektrizitätswerke und Schlachthöfe ins Leben gerufen, einfach weil der private Unternehmungsgeist sich für solche Betriebe nicht interessierte. Post, Telegraph und Telephon wurden aus fiskalischen Gründen zu Staatsmonopolen erklärt, bei der Begründung der Schweizerischen Bundesbahnen war das maßgebende Motiv die Zentrali-

¹³⁾ Amonn, a. a. O., S. 119ff.

sation."¹⁴⁾ In neuerer Zeit finden wir immer mehr die gemischt-wirtschaftlichen Unternehmungen.

Dem „Steuerstaat“ stellen wir den „*Unternehmungsstaat*“ gegenüber, ein soziales Gemeinwesen, das die Produktion und die Verteilung restlos an sich zieht. Sofern nun in einer vollkommen verstaatlichten Wirtschaft das rechnerische Gleichgewicht verloren geht, bleibt als alleiniger Ausweg die Herabsetzung der Ausgaben, d. h. der Einzelne muß — durch eine entsprechende Senkung der Löhne — von seinem ihm zugesprochenen Lebensstandard um so vieles herabsteigen, als sein Anteil am Defizit des Gemeinwesens beträgt; dieser mit Beschlag belegte Einkommensteil erfüllt nun die gleiche Funktion wie in der kapitalistischen Wirtschaft die Steuer¹⁵⁾.

Unsere Überlegungen und unser Standpunkt gehen grundsätzlich von einer kapitalistisch organisierten Wirtschaft aus, in der allein der „Steuerstaat“ möglich ist.

Obschon wir den Schwerpunkt auf die gesamtwirtschaftlichen Notwendigkeiten verlegen, wollen wir dennoch vorerst gewisse rechtliche Erwägungen anstellen.

„Die Auswahl der zu verwendenden Steuerobjekte steht, vorbehaltlich allfälliger verfassungsmäßiger Einschränkungen, dem Gesetzgeber zu. Dieser wird sich dabei von ganz bestimmten fiskalischen, volkswirtschaftlichen, staatspolitischen und rechtlichen Erwägungen leiten lassen, so daß die Heranziehung der gewählten Steuerobjekte eine planmäßige ist und innerlich einen systematischen Zusammenhang aufweist.“¹⁶⁾

Vor allem muß eine ungenügende Besteuerung Einzelner — die die dadurch Begünstigten zwar begrüßen würden — als gesetzwidrig vermieden werden. Die rechtlich geschützten Interessen der anderen Steuerpflichtigen würden dadurch verletzt, und zwar nicht nur aus dem Gesichtspunkt rechtlicher Gleichstellung, sondern vorwiegend in dem Sinne, daß die durch die Begünstigung entstehenden Ausfälle letzten Endes zu erhöhter Belastung der Gesamtheit führten. Als „schützende“ Garantie für den korrekten Steuerpflichtigen wirkt sich in dieser Hinsicht mittelbar der Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung aus¹⁷⁾.

Die Steuer hat — um das Problem finanzwissenschaftlich abzuklären — Wirkungen nach dreierlei Richtungen und in logischer Folge unterscheiden wir auch *drei Gruppen von Steuergrundsätzen oder Steuerprinzipien:*

erstens finanzwirtschaftliche,

zweitens volkswirtschaftliche und

drittens privatwirtschaftliche Wirkungen und Steuergrundsätze.

Nach allen diesen drei Richtungen muß die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit der Steuern untersucht werden; die sich ergebenden Grundsätze, denen die Besteuerung genügen muß, sind in den oben erwähnten drei Gruppen von Steuergrundsätzen oder -prinzipien enthalten.

Für das steuererhebende Gemeinwesen bedeutet die Steuer zunächst eine Einnahme, ein Güter- oder Wertzufluß, der mit ganz bestimmten Aufwen-

¹⁴⁾ Großmann, Der Einfluß der Finanzpolitik auf das Wirtschaftsleben, in Schweizerische Handelszeitung, Nr. 23, 10. Juni 1948.

¹⁵⁾ Pfau, Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung, Stuttgart 1921, S. 17 f.

¹⁶⁾ Blumenstein Ernst, System des Steuerrechts, Zürich 1945, S. 79 f.

¹⁷⁾ Geering, Von Treu und Glauben im Steuerrecht, in „Von der Steuer in der Demokratie“, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. E. Blumenstein, Zürich 1946, S. 130.

dungen — um den Steuereingang zu gewinnen — verbunden ist; wir haben hier die *finanzwirtschaftlichen Grundsätze*. Infolge der Kaufkraftminderung und der Verkleinerung der Sparfähigkeit (Kapitalbildung) der einzelnen Wirtschaftssubjekte durch den Einfluß der Besteuerung ergeben sich Wirkungen, die auf andere Wirtschaftssubjekte übergreifen und direkt oder indirekt auf alle anderen, d. h. also auf die ganze Volkswirtschaft; hieraus ergeben sich bestimmte *volkswirtschaftliche Steuergrundsätze*. Für das besteuerte Wirtschaftssubjekt nun bedeutet die Besteuerung eine Wohlstandsminderung infolge Verminderung der Kaufkraft, der Konsum- und Sparfähigkeit und dadurch erkennen wir die Anwendung bestimmter *privatwirtschaftlicher Steuergrundsätze*. Diese letzte Gruppe von Grundsätzen wird vorwiegend unter dem Gesichtspunkt der Gerechtigkeit verfochten — eigentlich ein ethisches Motiv —, doch kann die Erklärung auch rein wirtschaftlich, durch den Ausdruck der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit, erfolgen. Es handelt sich um die Grundsätze der Steuerverteilung — als eine rein wirtschaftliche Tatsache —, um die Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Wirtschaftssubjekte. *Die Frage ist allein die, wie finden wir wirtschaftlich jene Verteilung, bei der die direkte Reallast die gleiche ist, und das soll heißen, daß das Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwingend den Ausschlag gebe.*

Bei der Betrachtung des allgemeinen Gesichtspunktes stellen wir fest, daß die Besteuerung Rückwirkungen auf den Wohlstand, bzw. auf die Größe des Wohlstandes hat. Das allgemeine Prinzip der öffentlichen Wirtschaft liegt darin, daß der Wohlstand des ganzen Volkes gesteigert werden soll durch ein möglichst günstiges Verhältnis zwischen der Konsumeinschränkung der einzelnen Wirtschaftssubjekte infolge der Besteuerung und dem Nutzen der öffentlichen Aufgaben¹⁸⁾.

Eine *Steuerpolitik* muß in erster Linie darauf gerichtet sein, den Gang und die Entwicklung der Wirtschaft möglichst wenig zu hemmen, der Eingriff in das Getriebe der Volkswirtschaft darf nicht so weit gehen, daß die Steuerquellen versiegen¹⁹⁾.

Die Konsequenzen aus den getroffenen und durchgeführten steuerpolitischen Entschlüssen zeigen sich in der politischen Zufriedenheit — durch den Ausgleich der Interessengegensätze — oder in der Unruhe, im wirtschaftlichen Gedeihen oder Darniederliegen, in der Zunahme oder im Rückgang des Steuerertrages — alles Auswirkungen, die die Richtigkeit oder Unrichtigkeit einer getroffenen Entscheidung offenbaren²⁰⁾.

Wir verfechten bewußt die Meinung, daß der Staat sich von allen nicht notwendigen Eingriffen, von bestimmten „Lenkungen der Wirtschaft“, strikte fernhalten sollte; so ist zum Beispiel die Forderung nach Zubilligung von sog. steuerfreien Krisenreserven, zwecks Hemmung der Investition in der Konjunktur und zwecks Anregung der Investitionstätigkeit in der Depression, und die dadurch bewirkte „Lenkung“ der Konjunktur eine fragwürdige. „Der Zweck der Besteuerung besteht darin, dem Staate durch

¹⁸⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 190f.

¹⁹⁾ Pissel, Der Einfluß der Besteuerung auf die Rationalisierung der Wirtschaft, Berlin 1931, S. 20.

²⁰⁾ Amonn, Demokratie und finanzwirtschaftliche Entscheidungen, in „Von der Steuer in der Demokratie“, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein am 23. Okt. 1946, Zürich 1946, S. 226.

gleichmäßige und den Grundsätzen sozialer (wirtschaftlich verhältnismäßiger, d. V.) Gerechtigkeit entsprechende Lastenverteilung die für die Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Mittel zu beschaffen. Die Verwirklichung dieses fiskalischen Zweckes darf nicht dadurch in Frage gestellt werden, daß man der Besteuerung wesensfremde Nebenzwecke setzt."²¹⁾

Die Gesamtheit der Bürger hat jedoch — wie wir dies schon zu Beginn dieses Kapitels feststellten — ein wirtschaftliches Interesse daran, daß der Einzelne nicht in einer die Rechtsgleichheit verletzenden Weise steuerlich begünstigt werde, und in der Schweiz ist jeder Kanton daran interessiert, daß seine Finanzkraft nicht durch kundenfängerische Konkurrenz anderer Kantone geschwächt werde. Hier allein würden sich vielleicht weitgehende Eingriffe in die kantonale Bewegungsfreiheit rechtfertigen, um eine wirksame Unterbindung des auf steuerlicher Unterbietung beruhenden interkantonalen Wettbewerbs zu ermöglichen.

Folgende Punkte könnten in Erwägung gezogen werden:

- a) das Verbot von Abkommen, durch die einzelnen Steuerpflichtigen die Nichtanwendung der Steuerordnung, bzw. die Abweichung von der Norm zugesichert wird (Steuerabmachungen);
- b) die Festsetzung bestimmter Mindestbelastungen für einzelne Kategorien nicht standortgebundener Steuerpflichtiger (fremde Rentner, Stiftungen, Holdinggesellschaften, neue Industrien);
- c) die Unterdrückung bewußt und planmäßig betriebener laxer Taxationen, denen die nämliche Wirkung zukommt wie der Steuervereinbarung;
- d) die Statuierung von Sanktionen für den Fall der Nichtbeachtung der nach lit. a bis c aufzustellenden Vorschriften (z. B. Befugnis des Bundes, den nicht erhobenen Teil der gesetzlichen Steuer für seine Rechnung einzufordern).²²⁾

Im Sinne unserer Forderung nach jener Verteilung, die eine gleiche direkte Reallast für alle Steuerzahler verwirklichen würde, sind die oben erwähnten Vorschläge beachtenswert. Solange wir jedoch nicht ein rationales schweizerisches Steuersystem besitzen, werden die sich — als Folge der oben festgehaltenen Punkte — ergebenden Eingriffe wohl nie verwirklichen lassen infolge der kantonalen Finanzhoheit und infolge der Notwendigkeit des Aufbaus eines entsprechenden Kontrollapparates des Bundes.

²¹⁾ Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die verfassungsmäßige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes, vom 22. Januar 1948, S. 434.

²²⁾ Botschaft ... über die Neuordnung des Finanzhaushaltes, vom 22. Januar 1948, S. 593.

C. Die Steuerpolitik der Unternehmung

1. Die Stellung der Unternehmung im Rahmen der Volkswirtschaft

Wenn wir den *abstrakten Begriff* der „Volkswirtschaft“ als das Zusammenwirken oder „Zusammenspielen“ der Einzel- oder Sonderwirtschaften eines „Volkes“ bei ihrer auf die Erlangung der Verfügung über wirtschaftliche Güter gerichteten Tätigkeit abklären wollen, fällt uns vor allem auf, daß die „Volkswirtschaft“ selbst keine reale Einheit im Sinne einer Einzel- oder Sonderwirtschaft darstellt, denn bei dieser besteht auf Grund eines einheitlichen Planes wirtschaftlicher Tätigkeit eindeutig eine solche reale Einheit. Die „Volkswirtschaft“ verkörpert jedoch den Verband dieser realen und selbständigen Einheiten.

Die Versorgung mit wirtschaftlichen Gütern eines Volkes könnte allerdings gesamthaft auch planmäßig erfolgen — durch eine auf staatlichen Zwang beruhende kollektivistische Wirtschaftsorganisation —; unsere Betrachtungen setzen aber die vorherrschende individualistische Wirtschaftsordnung voraus, die jedoch durch mannigfache Einschränkungen und Ausnahmen ihre reine Form einbüßte¹⁾.

Die Volkswirtschaft selbst ist keine „Wirtschaft“ in demselben Sinne, wie es die Einzel- oder Sonderwirtschaften sind; die Volkswirtschaft ist ein Verband von Wirtschaften, ein Verband von realen, selbständigen Gebilden, von produzierenden Sonderwirtschaften, oder — als logische Folge — die Gesamtheit der auf die Erlangung von wirtschaftlichen Gütern gerichteten Tätigkeiten der Glieder eines Volkes²⁾, oder in einem neueren Begriff Amonns: die Form des durch Geld vermittelten Tauschverkehrs im gesellschaftlichen Zusammenwirken der einzelnen Sonderwirtschaften bei der Beschaffung wirtschaftlicher Güter.

Die Lehre von der Volkswirtschaft oder die Theoretische Nationalökonomie untersucht das Zusammenwirken oder Zusammenspielen aller die Volkswirtschaft ausmachenden Sonderwirtschaften; das praktische Ziel ist die Versorgung mit wirtschaftlichen Gütern, d. h. letzten Endes die Hebung des Volkswohlstandes durch eine Politik, die ihre Hauptaufgabe darin erblickt, daß sie die Wirksamkeit des Zusammenwirkens der Produktionsfaktoren steigert³⁾.

¹⁾ Amonn, Volkswirtschaftliche Grundbegriffe und Grundprobleme, Bern 1944, S. 47.

²⁾ Amonn, a. a. O., S. 29f.

³⁾ Amonn, Leitfaden zum Studium der Nationalökonomie, Bern 1945, S. 119f. — In diesem Zusammenhang müssen wir ergänzend folgendes festhalten:

Dieses Zusammenwirken, diese planmäßige Verbindung der Produktionsfaktoren bezeichnen wir als Produktionsmittelkombinationen oder Unternehmungen.

Wir erkennen nun den oben dargelegten Zusammenhang mit der „realen Einheit“ und erkennen auch die eindeutige Verbindung zwischen Volkswohlstand und Unternehmung in der Tatsache der Steigerung des Volkswohlstandes mittels Förderung und Unterstützung der realen Gebilde, d. h. der Unternehmungen⁴⁾.

Die Betriebswirtschaftslehre betrachtet diese besondere Art von Sonderwirtschaften, nur die für Dritte, für den Markt Güter produzierende, oder kürzer gesagt, die produzierende Sonderwirtschaft; ihr praktisches Ziel ist deren Erhaltung.

„Die Betriebswirtschaftslehre greift also aus dem ganzen großen Zusammenhang aller Sonderwirtschaften die produzierende Sonderwirtschaft heraus, und zwar nur diejenigen, welche nach dauerndem Bestehen streben, und betrachtet eine einzelne davon unter einem ganz anderen Gesichtspunkt als die Nationalökonomie, nämlich unter einem einzelwirtschaftlichen Gesichtspunkte. Darin liegt der klare Unterschied zwischen Nationalökonomie und Betriebswirtschaftslehre und auch der Beweis dafür, daß die Betriebswirtschaftslehre als ein selbständiger Teil der Wirtschaftswissenschaften zu betrachten ist. Ein bescheidener Teil allerdings, der jedoch seine Existenzberechtigung hat und auch der Volkswirtschaftslehre große Dienste zu leisten berufen ist“⁵⁾.

Wenn wir den Begriff der „Unternehmung“ abklären, stellen wir fest, daß die produzierende Sonderwirtschaft, ein relativ selbständiges Gebilde, das der Erhaltung wert ist, im praktischen Leben mit „Geschäft“, „Handlung“, „Unternehmen oder Unternehmung“, „Fabrik“, „Betrieb“, „Werk“, „Anstalt“ oder noch anders bezeichnet wird⁵⁾.

Wir unterscheiden ferner:

private Unternehmungen;

genossenschaftliche Unternehmungen und

öffentliche Unternehmungen.

Die öffentlichen Unternehmungen können als Kapitalgesellschaften oder in ganz anderer, vom zivilen Recht abweichender Form in Erscheinung treten und sogar nicht einmal eigenes Kapital besitzen. Das „Gemeinsame“ aller Unternehmungen besteht in folgendem: sie erstellen wirtschaftliche Leistungen für Dritte und streben dabei nach einem den Aufwand übertreffenden Ertrag,

Das letzte Ziel der Volkswirtschaftspolitik ist die Vergrößerung des Volkswohlstandes. Dies ist jedoch kein letztes Ziel aus der Überlegung, daß über diesem Ziel die sog. Volkswohlfahrt steht. Diese hängt zum Teil, aber nicht nur allein von der Größe der Verfügung über wirtschaftliche Güter, sondern noch von einer Reihe anderer Bedingungen ab, die jedoch nicht Gegenstand der nationalökonomischen Betrachtungen und Erkenntnisse sind.

„Es kann sich erweisen, daß man um höherer Ziele willen (wir denken hier an kulturelle, soziale oder staats erhaltende Ziele, d. V.) auf eine an sich mögliche Vergrößerung des Volkswohlstandes verzichten, ja unter Umständen auch eine Verminderung des bereits erreichten Wohlstandes in Kauf nehmen muß und zufolge dessen dementsprechende Maßnahmen getroffen werden müssen.“

⁴⁾ Hier sei besonders Hans Ulrich erwähnt: „Nationalökonomie und Betriebswirtschaftslehre“, Bern 1944.

⁵⁾ Walther, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd., Der Betrieb, Zürich 1947, S. 57f.

und darin liegt die Tendenz des Bestandes auf die Dauer; andernfalls würden sie aus der Volkswirtschaft ausscheiden⁶⁾).

Die Betriebswirtschaftslehre setzt sich das Ziel, dem wirtschaftlichen Gebilde der Unternehmung diejenigen Wege anzugeben, die es ihr ermöglichen und erleichtern, sich selbst dauernd zu erhalten. Die Erstellung wirtschaftlicher Leistungen für Dritte erfolgt durch die selbständige Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und meistens noch unter Verwendung von Stoffen, d. h. von Rohmaterial, Halbfabrikaten usw. Um die menschliche Arbeitskraft rationell einsetzen zu können, benötigt sie sachliche Mittel wie Maschinen, Einrichtungen und Werkzeuge, ferner Grundstücke, Gebäude und Vorräte und vor allem auch Geldmittel, um die Arbeitskraft zu entlönnen und die Lieferungen und Dienste anderer Unternehmungen, mit denen wir geschäftliche Beziehungen unterhalten, zu bezahlen. „Den Wert all dieser sachlichen Mittel und Geldmittel, die in einem bestimmten Falle zur Leistungserstellung zur Verfügung stehen, nennen wir Vermögen.“⁷⁾

Die gesamte Zusammenfassung dieser Faktoren bedingt eine einheitliche „unternehmerische“ Leitung und Tätigkeit — wir nennen unser wirtschaftliches Gebilde aus diesem Grunde „Unternehmung“ — und Walther definiert ganz allgemein den Begriff „Unternehmung“ wie folgt:

„Unter Unternehmung verstehen wir eine dauernde, wirtschaftliche Leistungen für Dritte erstellende, über Vermögen verfügende, einheitlich geleitete, selbständige Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft.“⁷⁾

Im folgenden Abschnitt wollen wir die — für die Unternehmung — lebenswichtige Tendenz der dauernden Erhaltung näher begründen.

2. Die Forderung der Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer

Ohne die Tendenz der *dauernden Erhaltung* würde sich die Anschaffung von Anlagen, der Aufbau einer langwierigen, kostspieligen und durchdachten Geschäftsorganisation, die Überwindung von inneren und äußeren Einwirkungen, der initiative Einsatz, der Wagemut, die Aufnahme von Krediten usw. nie rechtfertigen. Unter der dauernden Erhaltung verstehen wir eine relative Länge der Zeitspanne des Bestandes der Unternehmung, denn die wirtschaftliche Entwicklung setzt der Lebensdauer vielfach Grenzen. Allerdings müssen wir betonen, daß die Tendenz der dauernden Erhaltung rein betriebswirtschaftlichen, bzw. auch privatwirtschaftlichen Motiven entspringt; denn sobald wir volkswirtschaftliche, ethische oder soziale Gesichtspunkte zugrunde legen, rechtfertigt sich z. B. die dauernde Erhaltung einer Unternehmung, die Schundliteratur herstellt und vertreibt, nicht mehr. Der Betriebswirtschaftler hat sich jedoch einzig an die realen Tatsachen, die die „Zelle“, die selbständige Einheit des Ganzen, — eben die Unternehmung —, beeinflussen oder berühren, zu halten.

Wenn die Unternehmung infolge ihrer Aufgabe der Leistungserstellung für Dritte nicht zugrunde gehen will, muß der Vermögenszugang aus der Leistungserstellung mindestens so groß sein, wie der Vermögensabgang infolge dieser Leistungserstellung. Die Erhaltung der Unternehmung setzt diese

⁶⁾ Walther, a. a. O., S. 28.

⁷⁾ Walther, a. a. O., S. 5f.

Mindestforderung voraus; es ist das Ergebnis einer rein vernunftmäßigen sachlichen Überlegung. Die Betriebswirtschaftslehre stellt sich nun das praktische Ziel, der Unternehmung diejenigen Mittel und Wege anzugeben, die es ihr ermöglichen, sich selbst dauernd zu erhalten. Das Postulat der dauernden Erhaltung ist ausschlaggebend und richtungweisend und nicht das des möglichst hohen Gewinns mit der Gefahr einer möglicherweise äußerst kurzen Lebensdauer; das Postulat des möglichst kleinen Vermögensabganges bei der Leistungserstellung ist von eminenter Bedeutung und das Ziel tiefgehender betriebswirtschaftlicher Forschung und praktischer Abklärung.

Das Streben nach einem Überschuß widerspricht der Mindestforderung der Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer keineswegs und muß in jeder Unternehmung vorhanden sein, weil sie immer wieder mit Verlustperioden rechnen muß. Die Unternehmungsleitung wird daher die in günstigen Perioden erzielten Überschüsse — im Sinne der Schaffung einer genügenden Reserve für ungünstige Zeiten — zum Teil zurücklegen⁸⁾.

Der Gewinn einer kurzen Periode sagt dem Betriebswirtschaftler nicht viel, denn dieser Gewinn kann schon in der nächsten Periode wieder verloren gehen. Der endgültige Gesamtgewinn könnte daher erst am Ende einer ganzen Existenzdauer festgestellt werden, sei es bei Verkauf oder bei Liquidation der Unternehmung. Diese Reservebildung in guten Zeiten zur Deckung von Verlusten während schlechten Geschäftsperioden findet dadurch ihre Berechtigung, und ermöglicht die Verwirklichung unseres Zieles der dauernden Erhaltung der Unternehmung⁹⁾.

Die Unternehmungsleitung ist ständig bestrebt, das Vermögen, das ihr anvertraut ist und das bei der Leistungserstellung laufend verbraucht wird, durch den Erlös aus den Leistungen für Dritte laufend wieder hereinzubringen. Diesem Bestreben wirken nun äußere und innere Kräfte entgegen; wir betrachten in unserer Darstellung nur einen Sektor dieser Einwirkungen, d. h. wir betrachten allein die Einwirkungen, die infolge der Besteuerung wirksam werden.

Die Steuern haben einen beachtenswerten Einfluß auf die Unternehmung. Die Betriebswirtschaftslehre, die die unverrückbaren betriebswirtschaftlichen Tatsachen in den Vordergrund stellt, an denen das Recht nicht achtlos vorbeisehen darf, sollte nicht nur bei der Auslegung von Steuervorschriften, sondern auch bei der künftigen Entwicklung des Steuerrechts gehört werden. *Eine zu hohe steuerliche Belastung gefährdet nicht allein die Existenz der Unternehmung, sondern gefährdet damit mittelbar den Volkswohlstand oder dessen Steigerung*¹⁰⁾.

Wenn durch eine rein fiskalische Denk- und Handlungsweise des Staates die Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer in Frage gestellt wird, schadet sich dieser Staat letzten Endes selbst, denn die Lebens- und Entwicklungsfähigkeit der Wirtschaftssubjekte wird zweifellos ungünstig beeinflußt; eine Verringerung oder Stagnierung des Volkswohlstandes wird die Folge sein.

⁸⁾ Walther, a. a. O., S. 8ff.

⁹⁾ Walther, Betriebswirtschaftliche Betrachtungen zur Steuerfrage, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945, S. 49.

¹⁰⁾ Walther, a. a. O., S. 42f.

3. Steuerkosten und Steueraufwand

„Betrieb“ ist ein Unterbegriff der „Unternehmung“. Man kann auch sagen, im Betrieb betrachten wir die *inneren* Beziehungen allein, in der Unternehmung betrachten wir die *äußeren* Beziehungen allein. Eigentlich gehören beide zur Unternehmung; wir brauchen die inneren Beziehungen in der Unternehmung aber nicht noch einmal zu betrachten, wenn wir dies schon im Betrieb getan haben. Um so deutlicher treten dann die äußeren Beziehungen der Unternehmung in Erscheinung, bei deren Betrachtung wir eine konstante Wirtschaftlichkeit voraussetzen.

Um unser Denken zu erleichtern, sondern wir also von unserem Erkenntnisobjekt „Unternehmung“ ein sekundäres Erkenntnisobjekt, den „Betrieb“ ab.

Die Unternehmungswirtschaftslehre geht also etappenweise vor. Sie betrachtet zuerst die inneren Beziehungen vom Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung und dann die äußeren Beziehungen vom Gesichtspunkt des Vermögensüberschusses oder der Rentabilität. Beide Gesichtspunkte zusammen entsprechen unserem praktischen Ziel der Erhaltung der Unternehmung¹¹⁾.

Wenn wir die Beziehungen der Steuern zur Unternehmung abzuklären versuchen, sind wir gezwungen, vorerst — wie zwischen Betrieb und Unternehmung — zwischen Kosten und Aufwand zu unterscheiden.

„Unter Aufwand verstehen wir den in der Buchführung der Unternehmung verbuchten, irgendwie in Geldeinheiten ausgedrückten gesamten Vermögensabgang“¹²⁾.

Dieser Aufwand, der „irgendwie in Geldeinheiten bewertet“ werden kann, entsteht infolge der Leistungserstellung, aber auch infolge anderer äußerer Einwirkungen auf das Vermögen und speziell auch infolge Neubewertung des Vermögens aus Gründen der Unternehmungspolitik. Die Unternehmung setzt vielfach die Werte gewisser Vermögensteile in der Bilanz herab, weil sie eine zukünftige Entwertung befürchtet oder auch, weil es ihr aus gewissen geschäftspolitischen Gründen so paßt; das Bilanz-Vermögen ist demnach meistens gar nicht nach bestimmten Regeln (Abschreibungen), sondern ganz willkürlich bewertet.

Es ist nun einleuchtend, daß wir die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung nicht nach diesem so fragwürdig bewerteten Aufwand beurteilen können. Wir müssen den durch die Leistungserstellung bewerteten Vermögensabgang nach gleichbleibenden, objektiven Regeln bewerten und vor allem aus der Buchführung der Unternehmung all das abtrennen, was mit der Leistungserstellung nichts zu tun hat. Wir müssen ferner den gesamten Produktionsmittelaufwand, der nur mengenmäßig und nicht zusammenzählbar festgestellt werden kann, auf ein gemeinsames wirtschaftliches Maß bringen. Die verschiedenen technischen Mengen wie Arbeitsstunden, Maschinenstunden, Kilowattstunden, Materialgewichte usf. müssen für die betriebswirtschaftlichen Zwecke, d. h. mit Rücksicht auf die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung, auf einen gemeinsamen Nenner gebracht und nach gleichbleibenden, objektiven Regeln bewertet werden. Dieser so

¹¹⁾ Walther, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd.: Der Betrieb, Zürich 1947, S. 12f.

¹²⁾ Walther, a. a. O., S. 20 und im besonderen S. 164ff. das Kapitel über „Kosten und Aufwand“.

festgestellte Vermögensabgang infolge der Leistungserstellung nennen wir *Kosten*. Diese Kosten brauchen wir nun — neben der Messung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung — auch als sichere Grundlage der Preisstellung und zur Ermittlung der betriebswirtschaftlichen Vor- und Nachteile bei verschiedenen technischen Produktionsverfahren.

Wir finden daher den Unterschied zwischen Aufwand und Kosten in der Tatsache, daß der Wertmaßstab zum Teil ein anderer ist; der Vermögensabgang ist gleicher Art, dessen Bewertung jedoch verschieden und zwar beim Aufwand „irgendwie in Geldeinheiten“, bei den Kosten jedoch nach gleichbleibenden, objektiven Bewertungsregeln¹³⁾.

In logischer Folge dieser Erkenntnisse wollen wir daher untersuchen, ob die Steuern für uns Aufwand oder Kosten darstellen. Die Unterscheidung in direkte und indirekte Steuern ermöglicht uns, festzustellen, ob eine enge Beziehung zur Leistungserstellung besteht oder nicht.

In diesem Zusammenhang erscheint eine detaillierte Zusammenstellung der direkten und indirekten Steuern — als Ergänzung unserer Darlegungen — nützlich.

I. DIREKTE STEUERN:

1. Einkommenssteuer.
2. Vermögenssteuer.
3. Personalsteuern (Kopfsteuer, Mannsteuer, Aktivbürgersteuer, Haushalts- oder Herdsteuer, Flottantensteuer, Kurtaxen [Vorzugslast]).
4. Wehrsteuer und Wehrsteuer-Sonderzuschlag.
5. Wehropfer.
6. Kriegsgewinnsteuer.
7. Militärpflichtersatz.
8. Auswandererwehrbeitrag und Emigrantenhilfe.
9. Verrechnungssteuer, Sicherungssteuer.
10. Reingewinnsteuer.
11. Kapitalsteuer.
12. Ertragssteuer.
13. Steuer auf Holdinggesellschaften.
14. Liegenschaftssteuer.
15. Steuer auf Wasserkraften.
16. Kirchensteuer.

II. INDIREKTE STEUERN:

- a) *Besitzessteuern:*
 17. Steuern auf Luxusgegenständen.
 18. Motorfahrzeugsteuer.
 19. Fahrradsteuer.
 20. Hundesteuer.
 21. Steuern für Reitpferde, Klaviere und Billards (Kantone Tessin, Waadt und Genf).
 22. Wasserwerksteuer.
- b) *Aufwandsteuern:*
 23. Mietzinssteuer (Kantone Waadt und Neuenburg).
 24. Dienstbotensteuer (Kantone Waadt, Genf und Tessin).
 25. Luxussteuer.
 26. Billettsteuer (Vergnügungssteuer).
- c) *Rechtsverkehrssteuern:*
 27. Erbschafts- und Schenkungssteuern.
 28. Warenumsatzsteuer.
 29. Luxussteuer.

¹³⁾ Walther, a. a. O., S. 19 und 68.

30. Ausgleichsteuer.
 31. Handänderungsabgaben.
 32. Pfandrechtsabgaben.
 33. Wechsel- und Scheckstempel.
 34. Einregistrierungsabgaben.
 35. Urkundensteuer.
 36. Couponssteuer.
 37. Wertzuwachssteuer (Vermögensgewinn, Lotterie, Liegenschaftsgewinn, Spekulations- und Kapitalgewinn).
 38. Paßstempel.
 39. Emissionsstempel auf Obligationen und Aktien.
 40. Stempelabgaben auf ausländischen Wertpapieren.
 41. Stempelabgaben auf Kassaobligationen, Quittungen für Versicherungsprämien und Frachtkunden.
 42. Abgaben auf Verträgen und den anderen Rechtsgeschäften: Grundbuch, Handelsregister, Güterrechtsregister, Register der Eigentumsvorbehalte, Verschreibungsprotokoll für Viehverpfändung.
 43. Verkehrs- und Fahrbewilligungen.
 44. Stempel auf Niederlassungsbewilligungen.
 45. Quittungsstempel.
 46. Wertstempel.
 47. Formatstempel.
- d) Wirtschaftsverkehrssteuern:
48. Zölle.
 49. Zollzuschläge: Biersteuer (Gerste, Malz, Bier), Benzin Zoll.
 50. Fabrikationssteuern auf Spezialitätenbranntwein und Tabakfabrikaten.
 51. Steuer auf Zigarettenpapier.
 52. Warenumsatzsteuer bei der Einfuhr.
 53. Luxussteuer bei der Einfuhr.
 54. Pulverregal.
 55. Salzregal der Kantone.
 56. Plakatsteuer, Reklameplakatsteuer.
 57. Gewerbesteuern.
 58. Hausierer- und Marktpatente.
 59. Wirtschafts- und Kleinverkaufspatente.
- e) Konsumsteuern:
60. Verkaufssteuer auf Tabak und Tabakfabrikaten (Kantone Waadt und Tessin).
 61. Getränkesteuern (Kantone Aargau und St. Gallen).
 62. Spielkartenstempel.

Zu den indirekten Steuern rechnen wir die Besitzessteuern, die Aufwandsteuern, die Rechts- und Wirtschaftsverkehrssteuern und die Konsumsteuern. Durch die vorhandene enge Beziehung zu den Mitteln der Leistungserstellung bedeuten die *indirekten* Steuern zweifellos *Kosten*. Die indirekten Steuern sind also in den Kosten enthalten.

Die *direkten* Steuern setzen sich vor allem aus Einkommens- und Vermögenssteuern, aus Reingewinn-, Kapital- und Ertragssteuern zusammen.

Die *direkten* Steuern gehören, sofern sie mit dem Gewinn der Unternehmung in Beziehung stehen, zum *neutralen Aufwand*. Dazu zählen wir auch die Spezialsteuern der Kapitalgesellschaften. Sie verursachen demnach keine Kosten, da keine Beziehung zur Leistungserstellung, sondern einzig zum Gewinn oder zum Eigenkapital der Unternehmung besteht. Von neutralem Aufwand sprechen wir bei einem Vermögensabgang, der außerhalb des Aufwandes für die Erstellung irgend einer Leistung der Unternehmung entsteht, z. B. für Kursverluste auf Wertschriften oder Devisen, für außerordentliche Schenkungen und speziell für die auf dem Gewinn berechneten direkten Steuern¹⁴⁾.

¹⁴⁾ Walther, a. a. O., S. 118f.

4. Betriebswirtschaftlich-steuerliche Gesichtspunkte und das Sicherungsbedürfnis der Unternehmung

Die Unternehmung strebt nach einem Anteil am Gesamtprodukt der Volkswirtschaft. Wie bestimmt sich nun der Anteil, der der einzelnen Unternehmung vom Gesamtprodukt zufällt? Die Bestimmung dieses Anteils vollzieht sich in den Formen des privatwirtschaftlichen Verkehrs, der Preisbildung, der Lohnbildung usw. Es handelt sich um eine Verteilung unter den Produzenten (im weitesten Sinne, als am Produktions- und Verkehrsprozeß irgendwie Beteiligte), als Ergebnis der einzelnen individualistischen Verkehrsakte; man kann sogar von einem Verteilungsmechanismus sprechen. Nun muß das einzelne Wirtschaftssubjekt noch mit einem bestimmten Abzug rechnen, denn an der erwähnten Verteilung des Gesamt- oder Nationalproduktes nimmt noch ein Dritter teil, d. h. das öffentliche Gemeinwesen, der Staat. Wie groß nun diese Abzüge sind und wie sich letzten Endes die realen Anteile an der Einkommensverteilung gestalten, dies wird im wesentlichen durch einen öffentlichen, einen politischen Kampf entschieden, und zwar vor allem in den Debatten und Beschlüssen der Parlamente. Es gibt wohl im politischen, öffentlichen Leben kein Problem, das die Gemüter tiefer und ehrlicher bewegt als dieser Kampf um die Art und Einrichtung des Besteuerungsprozesses, den wir deshalb kurz als „*Steuerkampf*“ bezeichnen können¹⁵⁾.

Wir haben bei diesem Steuerkampf — auf die Einzelheiten der sog. Steuerabwehrkämpfe kommen wir weiter unten zu sprechen — immer einen Punkt, wo sich die betriebswirtschaftliche und die fiskalische Betrachtungsweise trennen werden. Das liegt im Wesen der verschiedenen Standpunkte begründet. Auf der einen Seite finden wir die Verpflichtung und Sorge der Unternehmungsleitung, die Unternehmung zu erhalten, und anderseits die staatsbürgerliche und soziale Verpflichtung zur Entrichtung der gesetzmäßig auf die Unternehmung entfallenden Steuern.

Diese doppelten Verpflichtungen finden deren Ausdruck in der Handels- und in der Steuerbilanz, zwischen denen keine zu schroffen Differenzen entstehen sollten, im Interesse der Konsolidierung der Unternehmung und zwar besonders während den guten Geschäftsperioden; die Reservebildung darf auch in Zeiten der Konjunktur nicht zu sehr durch rigorose Korrekturen der Handelsbilanz erschwert oder sogar verunmöglicht werden¹⁶⁾. Eine gewisse Gefahr erkennen wir in der Tatsache, daß der Steuerbeamte im Laufe der Jahre vielfach zu wenig Kontakt mit den praktischen Wirtschaftsfragen hat und vielleicht dadurch — ganz unbewußt — dazu kommt, wirklichkeitsfremd, fiskalisch, ja sogar im Sinne des „in dubio pro fisco“ zu denken; eine Korrektur der Veranlagungsverfügung muß dann auf dem Wege der justizmäßigen Überprüfung, im Rekurs- oder Beschwerdeverfahren, veranlaßt werden.

Ein sehr beachtenswerter Unterschied ergibt sich bei der Gegenüberstellung der Steuerleistungen vor und nach dem zweiten Weltkriege, und zwar nicht allein weil sich die Steuern vermehrt und die Steuerbelastung sich erhöht hat, sondern infolge der Tatsache, daß die Mehrzahl der Steuertarife auf der Basis

¹⁵⁾ Amonn, Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung, in Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, III. Folge, 68. Bd., Jena 1925, S. 165.

¹⁶⁾ Henggeler, Der Einfluß der Steuergesetzgebung auf die Wirtschaft, in Die Schweiz. Aktiengesellschaft, Heft 6 und 7, Februar und März 1944.

der Vorkriegseinkommen entwickelt wurden; heute kommen nun die Wirtschaftssubjekte infolge der Teuerung, der erhöhten Löhne, d. h. ganz allgemein infolge des gesteigerten Preisniveaus auf eine sehr hohe Progressionsstufe, die sie unter normalen Verhältnissen nie erreicht hätten. Die Steuerbelastung wird dadurch derart, daß eine Anpassung — sei es durch Senkung des Steuerfußes, durch Verkleinerung der Steuerberechnungsfaktoren oder durch die Zubilligung erhöhter Sozialabzüge — an das Niveau der neuen Einkommens- und Vermögensbeträge erfolgen sollte.

Als Ergebnis des bisher Gesagten erkennen wir das Streben der Unternehmungsleitung nach Sicherung ihrer Unternehmung, nach Reservebildung im Hinblick auf die Forderung der Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer; die Unternehmungsleitung muß gewisse Übergriffe des Staates — die die Substanz der Unternehmung schmälern könnten — abwehren, und zwar im Hinblick auf ihre *Bereitwilligkeit zur Risikoübernahme* und auf den mit Energie und Zähigkeit geführten — im Interesse unseres Volkes anerkennenswerten — Kampf um die Erhaltung der Konkurrenzfähigkeit und damit des Absatzes auf dem Weltmarkt. Die Entwicklung vieler — besonders industrieller — Unternehmungen unseres Landes beweist eindrücklich diese Tatsachen.

Wenn die Unternehmungsleitung bilanziert und bewertet, so schwingt eben doch immer der Gedanke an die *zukünftige Entwicklung* mit. Sie wird daher vielfach Abschreibungen, welche handels- und steuerrechtlich als stille Reserven zu qualifizieren sind, als unbedingt notwendig und auch steuerlich geschäftsmäßig begründet auffassen. Setzt die Steuerbehörde diese Abschreibungen herunter, so fühlt sich die Unternehmungsleitung in ihren berechtigten Interessen verletzt, denn sie kann sie später, wenn sich diese Abschreibungen in einem Verlustjahr doch als notwendig erweisen, steuerlich nicht mehr geltend machen. Vom steuerlichen Standpunkt werden alle Rücklagen, d. h. der Gewinn, der zur allgemeinen Sicherung der Unternehmung vorsorglich zurückgehalten wird, als Reingewinn betrachtet und der Steuerpflicht unterworfen. „Als Betriebswirtschaftler können wir aber diese Ansicht nicht restlos unterstützen. Nicht im privatwirtschaftlichen Interesse, das wir nicht zu vertreten haben, aber im Interesse der Erhaltung der Unternehmung, dem Ziel unseres betriebswirtschaftlichen Denkens, können wir erst von einem Reingewinn sprechen, wenn das Nötige zur Sicherung der Unternehmung vorgekehrt ist. Dazu gehört die Bildung von Reserven durch Rücklagen auf der Passivseite der Bilanz, oder durch übermäßige Abschreibungen, die im Grunde auch Rücklagen sind.“

Es ist aber verständlich, daß man sich bei der Steuergesetzgebung auf diese Frage nicht gern einläßt, weil es sehr schwer ist, zu sagen, wo das Sicherungsbedürfnis der Unternehmung aufhört und wo die Bildung neuen Vermögens, die *Selbstfinanzierung*, beginnt¹⁷⁾.

5. Der Einfluß der Steuerbelastung auf die Unternehmungsdispositionen

Die *Dispositionen der Unternehmungsleitung* ergeben sich zwangsläufig infolge der äußeren Einflüsse oder Gegebenheiten. Wir unterscheiden in diesem Zusammenhang ebenfalls zwischen Unternehmung und Betrieb, denn alle

¹⁷⁾ Walther, Betriebswirtschaftliche Betrachtungen zur Steuerfrage, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945, S. 50.

Handlungen nicht dispositiver Natur fallen in den Bereich des Betriebes, also auch die Tätigkeit des Einkaufens, des Verkaufens und der damit verbundenen Werbung.

Aber alle Entschlüsse, als Produkt der Reaktionen der Unternehmungsleitung auf die beurteilten äußeren Tatsachen und Einwirkungen, z. B. ob man, wo man und wie man einkaufen und verkaufen soll, gehören zur „Unternehmung“. Um zum Entschluß zu kommen, muß vorerst — wie bei der Kunst der Kriegsführung — eine Beurteilung der Lage stattfinden. Beim Betrieb betrachten wir nur die Leistungserstellung und damit im Zusammenhang die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung. Die Unternehmungsleitung muß jedoch all die Faktoren beurteilen und „werten“, die die Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer in Frage stellen könnten.

Es handelt sich vor allem um die Beurteilung von Fragen des Vermögenszugangs, d. h. des Gewinns, bzw. des Betriebsergebnisses¹⁸⁾, der Rentabilität, der Finanzierung, der Beziehungen zum Beschaffungs- und Absatzmarkt, der Zusammenschlüsse mit anderen Unternehmungen, der Bewertung der Bestände beim Jahresabschluß, der äußeren Einflüsse durch Naturereignisse, politische, soziale und *steuerliche* Einwirkungen. Die Beurteilung der eintretenden Tatsachen und Einflüsse unter dem Gesichtspunkt der Erhaltung der Unternehmung führt dann zum Entschluß, zu einer entsprechenden Disposition¹⁹⁾.

Diese Dispositionen der die Unternehmung leitenden Menschen setzen nun — da wir es allein mit realen Tatsachen zu tun haben — ein „Können“ voraus, das sich in hohen menschlichen Eigenschaften und beruflichen Fähigkeiten äußert wie Charakter, Takt, Intelligenz, Initiative, Fleiß, Ausdauer, Wagemut, Organisationstalent, Kunst der Menschenführung, zielbewußtes und energisches Vorgehen, Verantwortungs- und Risikoübernahme und Spürsinn für den Markt.

Bei der Betrachtung des Einwirkungsfaktors infolge der Besteuerung — als unsere spezielle Aufgabe —, stellen wir fest, daß auch hier das „Können“ der Unternehmungsleitung ausschlaggebend ist. Dieses Können zeigt sich in der folgerichtigen Disposition in bezug auf eine weitgehende Steuerentlastung und Steuerabwehr. Wenn wir all diese mannigfaltigen Fragen zuerst vom allgemeinen Standpunkt — im nachfolgenden Abschnitt dann deren Einzelheiten — untersuchen, so wollen wir nochmals betonen, daß wir die *indirekten Steuern als Kosten* behandeln infolge der engen Beziehungen zur Leistungserstellung; sie gehören demnach in den Bereich des Betriebes. Die Berücksichtigung der indirekten Steuern in der Preisstellung erfolgt mittelst einem Zuschlag zu den kalkulierten Kosten; sofern diese Berücksichtigung in der Preisstellung nicht mehr voll möglich wäre, schmälern sie zweifellos das Betriebsergebnis, d. h. den Vermögensüberschuß, der rein aus der Leistungserstellung hervorgeht.

Die direkten Steuern gehören zum neutralen Aufwand der Unternehmung, da Beziehungen allein in der Richtung zum Gewinn oder zum Eigenkapital bestehen. Sie bewirken eine Schmälerung des Gewinns der Unternehmung, die zwangsläufig starke Abwehrreaktionen seitens der Unternehmungsleitung hervorrufen. Infolge der Einwirkungen auf die Gewinnerwartungen wird vor

¹⁸⁾ Walther, Vgl. besonders die Unterscheidung zwischen Gewinn und Betriebsergebnis, d. h. des rein durch die Leistungserstellung entstandenen Gewinns auf S. 26 f. seiner Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd.: Der Betrieb, Zürich 1947.

¹⁹⁾ Walther, a. a. O., S. 15 ff.

allein die Produktionspolitik beeinflußt, die Übernahme von Aufträgen zu bestimmten Preisen muß wohl erwogen werden, und sofern Vermögenssteuern in dem Maße auf der Unternehmung lasten — wir denken an einmalige größere Vermögensabgaben —, daß sie an der „Substanz“ zehren, kann sogar der Bestand der Unternehmung in Frage gestellt sein, da gewisse Vermögensteile schweren Liquidationsprozessen ausgesetzt sind oder zwangsläufig eine Verschuldung der Unternehmung eintreten muß²⁰⁾.

Auch die sog. „Grenzunternehmung“, d. h. die Unternehmung, die die teuersten — aber gerade noch nachgefragten — Leistungen für Dritte, d. h. Marktleistungen, erstellt und damit den Preis bestimmt, wird durch die Besteuerungseinwirkungen in erster Linie und möglicherweise in ihrem Bestand gefährdet.

Grundsätzliche Überlegungen ergeben sich, wenn eine hohe Einkommens- und Vermögenssteuer der Arbeitnehmer indirekt die Personalkosten in der Weise erhöht, daß die Arbeitnehmer versuchen, den durch die Steuern erlittenen Ausfall durch Lohnerhöhungsforderungen auszugleichen; erhöhte Kosten der Leistungserstellung werden die Folge sein. Unseren Standpunkt wollen wir durch einige Beispiele ergänzen, unter Betrachtung der steuerlichen Erwerbseinkommensbelastung in verschiedenen Kantonshauptorten; ein Vermögen und ein Vermögensertrag wird vorerst nicht angenommen.

Die höchsten Belastungen für Erwerbseinkommen weisen die Städte Chur und Bellinzona auf, während in den Städten Zug und Stans die Belastung mit Steuern am tiefsten ist.

Basel-Stadt z. B. ist weitgehend — allerdings nur bis zu einem Erwerbseinkommen von Fr. 20.000.— — günstiger als die Städte Bern, Zürich oder Genf. Bei einem Einkommen von Fr. 100.000.— steht Bern an der Spitze, gefolgt von Zürich, Basel und Genf²¹⁾.

Wenn wir die Belastung bei einer Kombination von Vermögen, Vermögensertrag (4%) und Erwerbseinkommen einander gegenüberstellen, ist eine Nivellierung zwischen den Großstädten Zürich, Basel und Bern feststellbar; Genf hat eine wesentlich tiefere Belastung.

Bei der Berechnung der Differenzen, die sich zwischen der maximalen und minimalen Belastung für die Kantons- und Gemeindesteuern ergeben, erhalten wir folgende Beispiele:

1. Beispiel: Vermögen Fr. 50.000.—, Einkommen aus Arbeit und Vermögen Fr. 17.000.—.

Die Steuern in Chur betragen	Fr. 2.621.—
in Stans jedoch nur	Fr. 1.168.—
die Differenz zwischen Maximum und Minimum beträgt	
demnach	<u>Fr. 1.453.—</u>

2. Beispiel: Vermögen Fr. 500.000.—, Einkommen aus Arbeit und Vermögen Fr. 25.000.—.

²⁰⁾ Zweifel, Förderung und Lenkung industrieller Produktion durch steuerpolitische Maßnahmen, Bern 1948, S. 62.

²¹⁾ Steuerbelastung in der Schweiz 1947, bearbeitet von der Eidg. Steuerverwaltung; Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 187, herausgegeben vom Eidg. Statistischen Amt, S. 32.

In Chur zahlt ein Steuerpflichtiger	Fr. 8.551.—
in Aarau	Fr. 4.599.—
als Differenz finden wir einen Betrag von	Fr. 3.952.—

3. Beispiel: Vermögen Fr. 1,000.000.—, Einkommen aus Arbeit und Vermögen Fr. 65.000.—.

In Chur beträgt die Belastung	Fr. 22.679.—
in Altdorf zahlt man an Kantons- und Gemeindesteuern . .	Fr. 13.280.—
der Unterschied beträgt bei diesem Beispiel	Fr. 9.399.— ²²⁾

Die Steuerbelastung für die Aktiengesellschaften stellt sich in Basel-Stadt und Liestal außerordentlich tief; wir beweisen in den nachfolgenden Beispielen diese Feststellung.

1. Beispiel: Handels-Aktiengesellschaft. Aktienkapital und Reserven Fr. 100.000.—, Liegenschaften Fr. Null, Reingewinn Fr. 10.000.—.

An Kantons- und Gemeindesteuern werden in Bellinzona bezahlt	Fr. 3.208.—
in Liestal als minimale Belastung	Fr. 1.220.—
die Differenz beträgt.	Fr. 1.988.—

2. Beispiel: Industrie-Aktiengesellschaft. Aktienkapital und Reserven Fr. 500.000.—, Liegenschaften Fr. 300.000.—, Reingewinn Fr. 50.000.—.

Kantons- und Gemeindesteuern in Bellinzona	Fr. 16.208.—
in Basel-Stadt und Liestal	Fr. 6.250.—
Die Differenz beträgt	Fr. 9.958.—

3. Beispiel: Industrie-Aktiengesellschaft. Aktienkapital und Reserven Fr. 1,000.000.—, Liegenschaften Fr. 500.000.—, Reingewinn Fr. 100.000.—.

Kantons- und Gemeindesteuern in Bellinzona	Fr. 32.458.—
in Basel-Stadt jedoch nur	Fr. 12.500.—
es ergibt sich eine Differenz von	Fr. 19.958.—

Wir wollen hierzu — infolge dieser enormen Belastung im Tessin — bemerken, daß der Große Rat des Kantons Tessin im Jahre 1946 beschloß, neu eingeführten oder in den Kanton Tessin verlegten industriellen Unternehmungen teilweise oder volle Steuerbefreiung zu gewähren (vgl.: Decreto legislativo del 19 luglio 1946).

4. Beispiel: Industrie-Aktiengesellschaft. Aktienkapital und Reserven Fr. 5,000.000.—, Liegenschaften Fr. 2,000.000.—, Reingewinn Fr. 250.000.—.

Kantons- und Gemeindesteuern in Chur	Fr. 110.800.—
in Basel-Stadt	Fr. 28.750.—
die Differenz zwischen dieser höchsten und tiefsten Steuerbelastung in der Schweiz beträgt	Fr. 82.050.—

²²⁾ Steuerbelastung in der Schweiz 1947, a. a. O., S. 48f.

5. Beispiel: Industrie-Aktiengesellschaft. Aktienkapital und Reserven	
Fr. 5,000.000.—, Liegenschaften Fr. 2,000.000.—, Reingewinn	
Fr. 1,000.000.—.	
Kantons- und Gemeindesteuern in Luzern	Fr. 374.600.—
in Liestal.	Fr. 150.000.—
ergibt eine außerordentliche Differenz von	Fr. 224.600.—

23).

Aus diesen Beispielen leiten wir ferner die große Bedeutung der Steuerbelastung im Hinblick auf die Disposition über die verfügbaren Geldmittel ab, sofern wir — beispielsweise — die steuerliche Belastung beim Erwerb von Renditehäusern an verschiedenen Orten berechnen, oder die Belastung festhalten, die sich ergibt, wenn wir mit unseren verfügbaren Geldmitteln einen Landwirtschaftsbetrieb erwerben wollen oder vielleicht unser Geld nutzbringender in Wertschriften, Hypothekarforderungen u. ä. anlegen. Bei all diesen Rentabilitätsberechnungen verlangt der Faktor der Steuerbelastung eine gebührende Berücksichtigung.

Eine weitere beachtenswerte Feststellung finden wir, wenn wir uns bewußt werden, daß eine Steuer unter Umständen zu einer stärkeren Erhöhung des Preises einer Ware führen kann, d. h. zu einem Preis, der höher ist, als der entsprechende Steuerbetrag die Erhöhung rechtfertigen würde. Dies wird der Fall sein:

1. Wenn der Verkäufer die Steuer in einem größeren Betrage vorauszahlen hat. Da wird, wenn die Voraussetzungen der Überwälzung gegeben sind, bzw. soweit sie gegeben sind, nicht nur der Steuerbetrag oder ein entsprechender Teil davon überwälzt werden, sondern auch der Zinsenverlust, bzw. ein entsprechender Teil davon, den der Verkäufer durch die Vorauszahlung der Steuer erleidet.

2. Wenn eine Produktion unter dem Gesetz des zunehmenden Ertrags steht. Ein durch die Preissteigerung bewirkter eventueller Absatzrückgang hat dann eine Einschränkung der Produktion, diese eine Erhöhung der Kosten pro Einheit zur Folge. Das Produkt muß also nicht nur um einen der Überwälzung der Steuer entsprechend höheren Preis, sondern auch um einen entsprechend dem Steigen der Produktionskosten erhöhten Preis verkauft werden.

3. Bei einer Tendenz der Preisabrundung nach oben, sowie einer allgemeinen Tendenz der Preissteigerung, die eventuell erst durch die Besteuerung wirksam wird. Die Einführung oder Erhöhung einer Steuer kann der Auslösfaktor für diese Tatsache werden²⁴⁾.

Die indirekten Steuern vor allem, d. h. die mit der Leistungserstellung in Beziehung stehenden Steuern, lösen in Zeiten der Konjunktur Überwälzungs- oder Fortwälzungstendenzen aus und führen daher zu einer Erhöhung des Preisniveaus. In Depressionszeiten dagegen, wenn eine Über- oder Fortwälzung nicht mehr — oder nur teilweise — möglich ist, ergeben sich Rückwälzungsbestrebungen auf die Löhne, Gehälter und Besoldungen, und die oft vermehrt einsetzende Mechanisierung verstärkt tendenziell die Depression. Die Besteuerung steigert — infolge des überhöhten Preisniveaus — die Konjunktur,

²³⁾ Steuerbelastung in der Schweiz 1947, a. a. O., S. 56f.

²⁴⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 219.

bewirkt aber umgekehrt auch eine Verstärkung der Depression²⁵). Die logische Reaktion auf diese Ansicht ist die Frage, warum und aus welchem Grunde wir diesen destabilisierenden Einfluß auf die Konjunktur nicht durch entsprechende Konjunkturlenkungsmaßnahmen aufheben oder doch wenigstens abschwächen. Hierzu wollen wir erneut betonen, daß es nicht angeht, der Besteuerung wesensfremde Nebenzwecke zu setzen; dies geschieht aber, wenn man den finanzwirtschaftlichen Notwendigkeiten nicht den Vorrang einräumen und die Beeinflussung des Wirtschaftsverlaufs (Konjunkturlenkung) zur Funktion der Besteuerung erheben will.

Zudem ist das schweizerische Steuerwesen als Instrument der Konjunkturpolitik nur in sehr geringem Maße tauglich, weil einmal die demokratische Fiskalgesetzgebung der zur Ausübung einer wirksamen Konjunkturpolitik erforderlichen Beweglichkeit entbehrt, weil sich ferner der Konjunkturverlauf in einer vielgestaltigen Wirtschaft kaum je mit der Sicherheit voraussagen läßt, die eine rechtzeitige Anordnung und richtige Dosierung fiskalischer Gegenmaßnahmen voraussetzt, und weil schließlich im Bundesstaat das gleichgerichtete Vorgehen aller konkurrierenden Steuergewalten, d. h. sowohl des Bundes als auch aller Kantone und Gemeinden, das allein eine planmäßige fiskalische Beeinflussung des Konjunkturverlaufs erlaubte, kaum erzielbar ist. Schließlich darf die Bedeutung nicht verkannt werden, die einer stabilen Steuerordnung und der Fürsorge für einen ausgeglichenen Staatshaushalt gerade für die Wirtschaft zukommt. Die Unternehmungsleitung muß bei ihrer Planung über die Steuerbelastung Bescheid wissen; diese, für ihre Dispositionen wesentliche Kenntnis ist ihr aber versagt, wenn sie mit nicht voraussehbaren Maßnahmen einer konjunkturpolitisch orientierten, dynamischen Besteuerung zu rechnen hat.

Mit diesen Feststellungen soll nur vor einer Überschätzung der steuerpolitischen Möglichkeiten einer Konjunkturbeeinflussung gewarnt, keineswegs aber zum Ausdruck gebracht werden, daß bei der Ausgestaltung spezieller Steuermaßnahmen deren mutmaßliche Auswirkungen auf das wirtschaftliche Geschehen nicht berücksichtigt werden sollen. Die Steuergesetzgebung wird sich vielmehr immer der allgemeinen, auf Vermeidung von Krisen gerichteten Wirtschafts- und Finanzpolitik einzuordnen haben²⁶).

Der Einfluß der Besteuerung auf die Dispositionen der Unternehmungsleitung sind — vor allem infolge der außerordentlichen Belastungsunterschiede zwischen den verschiedenen Kantonen und ihren Gemeinden, Bezirken oder Kreisen — so mannigfaltig, daß wir nur das Wesentliche anführen können.

Die Holdinggesellschaften werden in den Kantonen Glarus und Schaffhausen steuerlich sehr günstig, in den Kantonen St. Gallen und Tessin jedoch am Ungünstigsten eingeschätzt.

Die Liegenschaftsteuer spielt bei den Unternehmungen der „Schwerindustrie“ eine gewisse Rolle, da dieselben über räumlich umfangreiche Fabrikationsanlagen verfügen.

Einflüsse können sich infolge der Steuern auf Wasserkraften oder Wasserkwerken und bei den Gewerbesteuern ergeben, da von Kanton zu Kanton vielfach eine weitgehende Abweichung vorhanden ist.

²⁵) Böhler, Besteuerungsprinzipien und Steuerformen im Lichte der jüngsten Vergangenheit, in Unternehmung und Steuer, Verband Schweiz. Bücherexperten, Zürich 1947, S. 10f.

²⁶) Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die verfassungsmäßige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes, vom 22. Januar 1948, S. 434f.

Der Urkunden- und Formatstempel kann in dem Sinne einen Einfluß haben, daß die Verträge vermehrt mündlich abgeschlossen werden.

Die verschiedenen Zollpositionen werden „durchleuchtet“ im Hinblick auf deren Ausnützung: die Einfuhr von gewissen Halbfabrikaten kann von Vorteil sein, die Ansätze der Luxus- und Warenumsatzsteuer können — je nach Fabrikat, bzw. dessen Surrogat — variieren, das Denaturieren (Vergällen) von Spiritus kann infolge der Steuerbelastung wegweisend sein, da dieser zu Trinkzwecken unbrauchbar gemachte Alkohol nur mehr als Brennstoff Verwendung findet, der nicht mehr den hohen Zollzuschlägen für gebrannte Wasser unterliegt.

Der Einzelne wird die Unterschiede in der Besteuerung des Erwerbseinkommens, des Vermögensertrags und -gewinns, des Vermögens selbst, der verschiedenen Kantone und Gemeinden bei der Auswahl seines Steuerortes in Betracht ziehen; sogar in bezug auf das Sterben können Erwägungen eintreten, da die Kantone Schwyz und Wallis und der Halbkanton Obwalden weder Erbschafts- noch Nachlaßsteuern kennen.

Bei der Betrachtung der bis Ende 1946 gültigen Kriegsgewinnsteuer und deren — voraussichtlich — teilweisen Ersetzung durch Wehrsteuer-Sonderzuschläge für die Jahre 1949 und folgende erwähnen wir, daß die Kriegsgewinnsteuer infolge der sich jahrelang hinziehenden Veranlagung einen höchst unerfreulichen Unsicherheitsfaktor darstellt, der die Unternehmungsleitung in ihrer Dispositionsfreiheit beschränkt. Die Verzögerungen in der Veranlagung bedeuten jedoch keinen Vorwurf für die Verwaltung, denn durch die häufigen Wechsel der Steuerbeamten und vor allem durch die Kompliziertheit der Steuer selbst ergeben sich die oben erwähnten Einwirkungen²⁷⁾.

Bei der Kriegsgewinnsteuer war es z. B. denkbar, daß Kollektivgesellschaften mit zwei Teilhabern noch einen dritten aufnehmen, um so einen höheren steuerfreien Kriegsgewinn geltend machen zu können. Andererseits war es unter Umständen vorteilhafter, während der Geltungsdauer des Kriegsgewinnsteuer-Beschlusses eine Unternehmung als Einzelfirma zu führen, weil die Kollektivgesellschaft als Ganzes besteuert und die Saläre der unbeschränkt haftenden Gesellschafter nicht zum Abzug zugelassen wurden.

In welcher Art und Weise — um diese Frage noch zu berühren — und wie weit wirkte sich die Kriegsgewinnsteuer in der Investitionspolitik der Unternehmung aus? Wir wollen zwei beachtenswerte Auffassungen einander gegenüberstellen: die eine Auffassung wird in dem Sinne verfochten, daß infolge der durch die Kriegsgewinnsteuer erfolgten Belastung mit stark progressiven Steuersätzen die Einwirkung — bei günstiger Konjunktur — in der Richtung einer Begünstigung der unmittelbaren Investition und der Steigerung der laufenden Unkosten zum Zwecke der Herabsetzung der Steuerlasten erfolge. „Dies hat tendenziell eine Verschärfung der Konjunkturschwankungen zur Folge, weil sich die Investitionstätigkeit in der Hochkonjunktur zum Nachteil der Investitionen in Depressionszeiten verstärkt und zugleich auch die Wahrscheinlichkeit von Fehlinvestitionen erhöht²⁸⁾.“

Die andere Auffassung negiert den Gedanken nicht, daß bei hochprogressiven und nur vorübergehend erhobenen Steuern die Unternehmungsleitung zu

²⁷⁾ Henggeler, Der Einfluß der Steuergesetzgebung auf die Wirtschaft, in Die Schweiz. Aktiengesellschaft, Heft 6 und 7, Februar und März 1944, S. 130.

²⁸⁾ Böhler, Besteuerungsprinzipien und Steuerformen im Lichte der jüngsten Vergangenheit, in Unternehmung und Steuer, Verband Schweiz. Bücherexperten, Zürich 1947, S. 10f.

gewissen Mehrinvestitionen verleitet werden könnte; „trotzdem geht es nicht an, in der Kriegsgewinnsteuer den hauptsächlichsten oder gar den einzigen Impuls zu dem volkswirtschaftlich bedenklichen Anwachsen der Neuinvestitionen in der Nachkriegskonjunktur zu erblicken. Es darf nicht übersehen werden, daß während des Krieges in großem Umfange die Herstellung früher aus dem Ausland bezogener Produkte durch neue Anlagen sicherzustellen war, daß ferner wegen des Gütermangels bei Kriegsende ein stark aufgestauter natürlicher Investitionsbedarf bestand und daß schließlich rein geschäftliche Überlegungen auch den nicht steuerpflichtigen Unternehmer bestimmen, in Zeiten günstiger Marktlage nach Kräften zu investieren, um die Konjunktur ausnützen zu können“²⁹⁾).

Eine wesentliche Abschwächung der Konjunktur oder eine Depression allein würde die Folgerichtigkeit der einen oder der anderen Auffassung aufdecken und klarstellen, wie weit überhaupt der vergrößerte und leistungsfähigere Produktionsapparat unserer Volkswirtschaft konjunkturrempfindlicher oder durch Kapitalfehlleitungen geschwächt wurde.

Auf dem Gebiete der Warenumsatzsteuer wählen wir das Beispiel des Konsumvereins Zürich, um zu zeigen, wie weit ein Einfluß auf die Disposition der Unternehmungsleitung infolge der Besteuerung Auswirkungen hat. Bei Inkrafttreten der Warenumsatzsteuer im Jahre 1941 entschied sich der Konsumverein Zürich dafür, im Sinne des Warenumsatzsteuer-Beschlusses, Detaillist zu bleiben. Für die Brennmaterialienabteilung — die wir in unserem Beispiel betrachten — erwies sich diese Regelung von Anfang an als nachteilig, indem vor allem die Industriekundschaft verlangte, daß die Kohlen ohne Belastung, d. h. umsatzsteuerfrei geliefert würden. Diese Geschäftsbeziehungen gestalteten sich für den Konsumverein äußerst uninteressant, da der Importeur gezwungen war, den Konsumverein — als Detaillist — mit einer Umsatzsteuer von $2\frac{1}{2}\%$ zu belasten. Diese Situation konnte zwar hingenommen werden, solange die Kohlenzuteilungen an die Industrie stark eingeschränkt waren, änderte sich jedoch mit der fortschreitenden Lockerung und dann mit der gänzlichen Aufhebung der Rationierung der Industriekohlen. In diesem Moment entschloß sich die Unternehmungsleitung, die Brennmaterialienabteilung in der Eigenschaft eines Grossisten weiterzuführen, um die Kohlenlieferungen an die Industrie umsatzsteuerfrei auszuführen. Die Voraussetzung für die Zuerkennung als Grossist wurde in der Weise erfüllt, daß die Brennmaterialienabteilung als Tochtergesellschaft rechtlich verselbständigt wurde, und zwar seit dem 1. Juli 1947 unter dem Namen „Brennstoff-AG. des Konsumvereins Zürich“³⁰⁾.

Sehr beachtliche Einwirkungen ergeben sich bei der Ausgleichsteuer, die wir aus diesem Grunde eingehender betrachten wollen.

„Die Ausgleichsteuer beruht auf dem Bundesbeschuß vom 6. April 1939 betreffend Ergänzung der Bundesverfassung für die Eröffnung und die teilweise Deckung von Krediten zum Ausbau der Landesverteidigung und zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit. Nach der Verfassungsbestimmung kann der Bund zur teilweisen Tilgung der Aufwendungen für die Arbeitsbeschaffung eine jährliche, progressive, nach dem Detailumsatz bemessene Ausgleichsteuer erheben von Unternehmungen des Detailhandels, deren Detailumsatz im

²⁹⁾ Botschaft ... über die Neuordnung des Finanzhaushaltes, vom 22. Januar 1948, S. 434.

³⁰⁾ Geschäftsbericht des Jahres 1947 des Konsumvereins Zürich, S. 12f.

vorausgehenden Jahre Fr. 200.000.— überstiegen hat. Die Ausgleichsteuer soll so lange erhoben werden, bis ihr Ertrag ohne Zins die Summe von 140 Millionen Franken erreicht haben wird. (Der Ertrag von 1941 bis 1946 betrug Fr. 43,363.845.—.)³¹⁾”

Die Belastung des steuerbaren Umsatzes beträgt mindestens 20/100 und höchstens 40/100 für Einheitspreisgeschäfte.

21 1/2 % für Waren- und Kaufhäuser, Unternehmungen mit fahrenden Läden (Migros) und für Versandgeschäfte mit mehreren Warengattungen.

1 1/2 % für Filialunternehmungen sowie für Versandgeschäfte, die nur eine Warengattung führen, und

7,50/100 für Selbsthilfegenossenschaften und Detailunternehmungen anderer Art.

Hieraus ergeben sich nun verschiedene Dispositionsmöglichkeiten. Als Beispiel nennen wir den Fall, bei dem eine Unternehmung mit fahrenden Läden und festen Verkaufsstellen durch eine Umwandlung in die Rechtsform der Selbsthilfegenossenschaft die Möglichkeit hätte, die Steuersätze von 2,50/100, bzw. 1,50/100 auf 7,50/100 zu reduzieren³²⁾.

Ein weiteres interessantes Beispiel sehen wir in der Entwicklung der Einheitspreis-Aktiengesellschaft, bzw. ihrer rechtlichen Umwandlung in die Neue Warenhaus-Aktiengesellschaft. Durch diesen Entschluß verkleinerte sich die Ausgleichsteuer-Belastung von 4% auf 2,5%. Die EPA. teilte am 18. Oktober 1941 der Eidg. Steuerverwaltung mit, daß sie sich — im Sinne des Bundesbeschlusses über die Ausgleichsteuer — nicht mehr als Einheitspreisgeschäft, sondern als Warenhaus betrachte. Im Einverständnis mit der Eidg. Steuerverwaltung kam es daraufhin zur gutachtlichen Abklärung der Frage mit der — auch durch die Steuerverwaltung anerkannten — Schlußfolgerung, daß die EPA. zukünftig als Warenhaus der Klasse 2 (Belastung 2,5%) und nicht mehr als Einheitspreisgeschäft (Belastung 4%) zu taxieren sei³³⁾.

Der Gesetzgeber wollte mit der Ausgleichsteuer eine Erhöhung der Preise der Großgeschäfte — speziell der Einheitspreisgeschäfte — erreichen, um damit zugunsten des mittelständischen Detailhandels einen Konkurrenzgleich zu schaffen.

Mit welcher außerordentlich hohen Summen gerechnet werden mußte, beweist die Tatsache, daß die Magazine zum Globus in Zürich mit einem jährlichen Betrag von Fr. 600.000.— an Ausgleichsteuern rechneten, ein Betrag, der den Gewinn der Unternehmung weitgehend illusorisch gemacht hätte. „Da nun aber bei Inkrafttreten der Ausgleichsteuer am 1. Januar 1941 sich bereits eine Mangellage deutlich abzuzeichnen begann, so war die Steuer — es begann eben die Marktsituation maßgeblich zu werden, die man *sellers market* nennt — leicht überwältigbar, d. h. sie wurde zum Preis geschlagen³⁴⁾.“ Der *sellers market* (der Verkäufer hat auf dem Markt — infolge des Mangels an Gütern — eine sehr starke Stellung) dauerte während des Krieges an, der Preistrend stieg fortwährend und der Absatz der Detailunternehmungen war weitgehend gesichert. Die Unternehmungsleitung war in der Lage, die Ausgleichsteuer —

³¹⁾ Botschaft ... über die Neuordnung des Finanzhaushaltes, vom 22. Januar 1948, S. 517.

³²⁾ Henggeler, Der Einfluß der Steuergesetzgebung auf die Wirtschaft, in Die Schweiz. Aktiengesellschaft, Heft 6 und 7, Februar und März 1944, S. 124.

³³⁾ Marbach, Über die Frage, ob vom volkswirtschaftlichen Gesichtspunkt aus die Beibehaltung der Ausgleichsteuer oder ihre baldmöglichste Aufhebung zu befürworten ist, Olten 1948, S. 26f. Vgl. zur näheren Abklärung besonders auch S. 14 und 27f.

³⁴⁾ Marbach, a. a. O., S. 31.

durch einen Zuschlag auf den kalkulierten Kosten — vollständig durch die entsprechende Preisstellung auf den Käufer zu überwälzen.

Wie würden sich nun diese Verhältnisse verändern, wenn — infolge einer Abschwächung der Konjunktur oder gar durch das Auftreten einer neuen Depression — diese Steuern (wir zählen, neben der Ausgleichsteuer, auch die Warenumsatz-, die Luxus- und gewisse Fabrikationssteuern sowie die Zölle und Zollzuschläge dazu) nicht mehr durch entsprechende Preisstellung überwälzt werden könnten? Die Unternehmungen würden nun gezwungen sein, billiger zu verkaufen und speziell das Warenhaus würde zusätzlich durch die Ausgleichsteuer, als typische Sondersteuer, belastet.

Bei dieser Annahme einer Konjunkturabschwächung oder Depression herrscht nun die Marktsituation, bei der der Käufer eindeutig stärker ist, infolge einem überwiegenden Angebote; wir bezeichnen diese Konstellation mit „buyers market“.

„Bei buyers market ist die Grundtendenz verschärfte Preiskonkurrenz und Jagd nach dem Kunden. Für die von einer ihren Umsatz belastenden Sondersteuer Betroffenen ergibt sich bei der sinkenden Preistendenz die Unmöglichkeit, diese Steuer ohne Beeinträchtigung ihres bisherigen Umsatzes auf die Konsumenten zu überwälzen. Die Folge wird sein, daß die betroffenen Großgeschäfte — weil sie ihrem Geschäftsscharakter entsprechend billiger verkaufen wollen und müssen — alles daransetzen werden, die durch die Sonderbesteuerung eingetretene Kostenbelastung auf direktem (Kosteneinsparung) oder indirektem (Kostendegression durch Umsatzsteigerung) Wege auszurationalisieren, bis die als notwendig erachtete Spanne auch bei den tieferen Preisen wieder hergestellt ist“³⁵⁾.

Daraus ergibt sich, daß die Sonderbesteuerung (Ausgleichsteuer) die Unternehmungsleitung bei „buyers market“ zwingen würde, entsprechende Entlastungs-Entschlüsse zu fassen und in die Tat umzusetzen.

6. Steuerentlastungskämpfe

Im vorliegenden Abschnitt betrachten wir — vorerst im allgemeinen, dann im einzelnen — das Gebiet der Steuerentlastung oder Steuerabwehr.

Die Unternehmung wird durch eine große Zahl direkter oder indirekter Steuern „angegriffen“; sie sucht sich daher dieser „Angriffe“ zu erwehren, soweit ihr nichts anderes übrig bleibt, als die Steuern zu tragen und sie — aus der positiven Einstellung und der Anerkennung der staatlichen Notwendigkeit — auch tragen will. *Die Abwehr hält sich demnach immer im Rahmen unseres wiederholt betonten Standpunktes der Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer, d. h. der Bestand der Unternehmung darf durch die Besteuerungseinwirkungen nie in Frage gestellt sein.*

Immerhin wollen wir hervorheben, daß wohl bei wenig Dingen so viel Eifer verwendet wird, wie bei der Steuerabwehr. Der Kampf zwischen Fiskus und Steuerzahler dauert nun schon so viele Jahrhunderte, daß sich allmählich eine Art „Strategie und Taktik des Steuerkampfes“ gebildet hat³⁶⁾.

³⁵⁾ Marbach, a. a. O., S. 56.

³⁶⁾ Großmann, Die Kunst der Besteuerung, in Festgabe Fritz Fleiner zum siebzigsten Geburtstag, Zürich 1937, S. 299.

Bei der Steuer fehlt es in vielen Fällen an einer unmittelbaren Anschauung, wie wir sie beispielsweise bei Rechts- und Wirtschaftsverkehrssteuern kennen, indem z. B. beim Eigentumswechsel von Liegenschaften oder bei den „statistischen“ Gebühren der Zollerhebung das notwendige Opfer für eine sichtbare und unentbehrliche Einrichtung, wie das Grundbuch oder die Handelsstatistik, in Erscheinung tritt.

Die Steuerentlastung teilen wir in eine
„unternehmungswirtschaftliche Steuerentlastung“
und in eine
„öffentliche Steuerentlastung“.

Bei unseren Betrachtungen wird jedoch die unternehmungs- oder betriebswirtschaftliche Steuerentlastung den Vorrang haben. Gerade das betriebswirtschaftlich außerordentlich wichtige Gebiet der Kontrollen der Kosten ermöglicht uns, den Punkt sofort und eindeutig festzustellen, bei dem die Besteuerung in der Leistungserstellung soweit in Erscheinung tritt, daß entsprechende Dispositionen notwendig sind³⁷⁾.

Wir denken hier — als Beispiel — an die allerdings nicht so einfache Umstellung der Produktion auf Exportgüter, die von der Warenumsatzsteuer befreit sind.

Zu der „öffentlichen Steuerentlastung“ wollen wir folgendes bemerken: Die normalen Träger des öffentlichen Steuerentlastungskampfes sind die politischen Parteien; die Debatten in den Parlamenten, die Presse- und Abstimmungskampagnen ergeben ein umfangreiches Anschauungsmaterial. Die normalen Kampfmittel bewegen sich im Rahmen von Verfassung und Gesetz, d. h. in der Form des Widerstandes durch die Parlamentsmitglieder, ferner durch die Presse und endlich durch das Ergreifen des Referendums.

Der Kampf für eine Entlastung durch die organisierten Wirtschaftsgruppen und durch die Berufsverbände ist meistens weniger lärmend, aber vielfach wirksamer und erfolgreicher.

„Die neueste Zeit hat noch eine Erscheinung gezeitigt, die zweifellos durch das Vorbild der Berufsverbände angeregt worden ist: das kollektive Auftreten öffentlich-rechtlicher Korporationen. Seit mehreren Jahrzehnten schon bestehen die Konferenz kantonaler Finanzdirektoren und der Schweizerische Städteverband. Beide Organisationen haben öfters im Hinblick auf ihre fiskalischen Interessen in die Gestaltung der Bundessteuern einzugreifen versucht, die erstere gelegentlich in so robuster Weise, daß Bundesrat Meyer sie als eine recht gefährliche „Gewerkschaft“ bezeichnete“³⁸⁾.

a) Die Frage der Steuerausweichung und Steuerüberwälzung

Wenn wir zuerst die an sich einfache Frage der Steuerausweichung behandeln, stellen wir fest, daß dabei ein Wirtschaftssubjekt versuchen wird, einer Steuer auf irgend eine Art ganz oder teilweise „auszuweichen“, so daß der Fiskus je nach dem Grad des Erfolges dieser Bemühungen das Nachsehen hat. Ein bestimmter wirtschaftlicher Vorgang oder ein bestimmtes Steuerrechts-

³⁷⁾ Vgl. hier besonders Walther, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd.: Der Betrieb, Zürich 1947, S. 306ff. „Kontrollen der Wirtschaftlichkeit“.

³⁸⁾ Großmann, Steuerentlastungskämpfe in der Schweiz, in Festgabe für Fritz Mangold „Schweizerische Wirtschaftsfragen“, Basel 1941, S. 1ff.

verhältnis, das als Grund oder Anlaß der Besteuerung in Frage kommen kann, wird vermieden.

Zwei einfache Beispiele runden unsere Feststellungen ab: Wenn man einer Vertrags- oder Formatstempelgebühr ausweichen will, wird ein Vertrag nicht mehr schriftlich, sondern mündlich abgeschlossen und die Warenumsatzsteuerbelastung kann man, aber natürlich nur unter besonderen Umständen — durch die Umstellung der Produktion auf Exportgüter — vermeiden. Auch die Möglichkeit der Surrogatanbietung muß ergänzend erwähnt werden. Wir haben es bei der Steuerausweichung mit einem an sich einfachen Vorgang zu tun.

Bei einem der interessantesten Kapitel der Steuerlehre jedoch, bei den Fragen der Überwälzung der Steuerlasten, liegen solch mannigfaltige und komplizierte Möglichkeiten und Wirkungen vor, daß wir letzten Endes weitgehend auf Mutmaßungen, auf empirische Erkenntnisse und allgemeine Erwägungen angewiesen sind.

Wenn wir nun nachstehend dennoch ganz bestimmte Aussagen allgemeiner und abstrakter Natur machen über die Überwälzung, so wollen wir uns bewußt sein, daß man in der Theorie nur ganz allgemeine und abstrakte Fälle unter ganz bestimmten Voraussetzungen betrachten kann, während in der Praxis konkrete und besondere Fälle gegeben sind, bei welchen jene bestimmten Voraussetzungen nicht verwirklicht sein müssen und daher eine ergänzende Untersuchung notwendig wird³⁹⁾. An eine ganz bestimmte und fest gegebene Grundlage müssen wir uns jedoch auch bei der ergänzenden Untersuchung praktischer Fälle halten, denn es gibt — um hier Fleiner zu zitieren — eben doch „nichts Praktischeres als eine gute Theorie“.

Wenn bei den direkten Steuern die Steuer immer von dem sie Zahlenden getragen und bei den indirekten Steuern der getroffen wird, dem sie zugedacht ist, so hätten wir in den beiden Fällen eine sichtbare und direkte Einkommensminderung eines bestimmten Wirtschaftssubjektes; es würde keine andere Einkommensverteilung vorliegen, als die, die beabsichtigt ist und es wäre einzig festzustellen, welche Veränderung in der Einkommensverteilung durch die Besteuerung unter finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten zweckmäßig ist⁴⁰⁾.

Die Dinge liegen — wir haben schon oben kurz darauf hingewiesen — nun nicht so einfach, denn in Wirklichkeit wird die Steuer nicht immer von dem getragen, dem sie zugedacht ist, man weiß nicht immer, wen eine von bestimmten Wirtschaftssubjekten erhobene Steuer letztlich trifft. Wir können uns beispielsweise vorstellen, daß eine auf Kapitalerträgen erhobene Steuer vom Kapitalgeber in Form eines erhöhten Zinses — infolge der Verminderung des Angebots an Kapital — auf den Kapitaleihenden überwälzt wird oder daß Luxussteuern nicht immer den treffen, dem sie zugedacht sind, sondern vielleicht durch die Arbeiter der Luxusindustrien — in der Form von Lohnsenkungen — getragen werden. Es ist daher außerordentlich wichtig, die Besteuerung so einzurichten, daß mit einiger Sicherheit vorausgesagt werden kann, wer eigentlich durch sie getroffen werden soll⁴¹⁾.

Wir können jedoch von vornherein bei keiner Steuer sagen, wer sie schließlich trägt, ob derjenige, der sie zahlte oder ein anderer. Das Wirtschaftsleben

³⁹⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 220.

⁴⁰⁾ Amonn, a. a. O., S. 207.

⁴¹⁾ Amonn, Steuer und Volkswirtschaft, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945, S. 15.

befindet sich in ständiger Bewegung und Veränderung und diese Dynamik bedeutet einen realen Ausdehnungs- oder Ausweitungsprozeß. Die Steuerüberwälzungen, die mit den wirtschaftlichen Prozessen zusammentreffen, sind daher gänzlich unberechenbar und unvorausehbar.

Wilken erblickt die tiefere Ursache dieser irrationalen Überwälzungsvorgänge in der zu großen Höhe des Steuerdruckes, der sie veranlaßt und er spricht daher von „nothaften Steuerüberwälzungen infolge zu hoher Steuerbelastung“⁴²⁾.

Infolge dieser Steuerüberwälzungsvorgänge wird nun die ganze Einkommensverteilung verschoben, d. h. das Realeinkommen wird im Sinne einer gleichmäßigeren oder ungleichmäßigeren Verteilung beeinflusst. Die Besteuerung bewirkt daher erwünschte, vielfach aber auch unerwünschte Verschiebungen im Gefüge der Volkswirtschaft⁴³⁾.

Wir haben schon zu Beginn dieses Abschnittes festgestellt, daß das Wirtschaftssubjekt dem Vorgang oder Verhältnis, das zum Grund der Besteuerung gemacht wird, ausweichen kann oder diesen Vorgang oder dieses Verhältnis sogar verheimlicht und damit eine Steuer verheimlicht, bzw. hinterzieht. Daran knüpfen sich weiter keine wirtschaftliche Folgen; hingegen dann, wenn das Wirtschaftssubjekt die Steuer zahlt und — zunächst jedenfalls — die Steuer auch trägt. Hieraus ergeben sich Folgen, die von einer Veränderung der Nachfrage, die durch die Einkommensminderung dieses Wirtschaftssubjektes eintritt, ausgehen und die Produktion und die Verteilung einer Volkswirtschaft betreffen. Die Steuer wird dann durch Einschränkungen im Verbrauch, durch Verringerung des Sparens — also der Kapitalbildung — und schließlich durch verschärfte Ausnutzung der menschlichen Arbeitskräfte zu kompensieren versucht.

Der Besteuerte wird jedoch in erster Linie versuchen, durch ein weiteres bestimmtes wirtschaftliches Verhalten dem Selbsttragen der Steuer zu entgehen, er versucht daher die Steuer abzuwälzen⁴⁴⁾. Hier drängen sich noch kurz einige Unterscheidungen auf. Unter der „Überwälzung“ verstehen wir eine bestimmte Art der „Abwälzung“ in dem Sinne, daß die bestimmten Gruppen und Volksklassen auferlegten Steuern auf andere überwälzt werden. Dieser Prozeß kann nun so lange weitergehen, bis die Steuer schließlich auf irgend jemandem liegen bleibt. Bei der Überwälzung unterscheiden wir zwei Fälle; einmal die Überwälzung auf den Nachmann im wirtschaftlichen Verkehr, die wir als Fortwälzung bezeichnen und zweitens die Überwälzung auf den Vormann, die sog. Rückwälzung. Bei Grundstück- oder Häuserkäufen bildet die Rückwälzung die Regel und wir bezeichnen diese besondere Form mit „Steuer-Amortisation oder Steuertilgung“⁴⁵⁾.

Wir müssen ferner den Vorgang, d. h. das Verhalten der in Betracht kommenden Wirtschaftssubjekte, näher betrachten. Wenn die Produzenten eines Gutes oder die Anbietenden eines Produktionsmittels oder eines Produktes mit einer Steuer belastet werden, so werden sie diese Steuer in der Preis-

⁴²⁾ Wilken, Die Besteuerung der Einkommens- und Kapitalverwendung, in Finanzarchiv, 3. Bd., Neue Folge, Tübingen 1935, S. 605f.

⁴³⁾ Amonn, Steuer und Volkswirtschaft, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945, S. 16.

⁴⁴⁾ Hegner, Volkswirtschaftliche und betriebswirtschaftliche Forderungen an die Steuerpolitik, in Die Unternehmung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft und Organisation, Heft 2, Juni 1947, 1. Jahrgang, Bern 1947, S. 61.

⁴⁵⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 209f.

stellung mittelst eines Zuschlages auf die kalkulierten Kosten berücksichtigen. Die Nachfragenden werden hierauf möglicherweise ihre Nachfrage zu den erhöhten Preisen einschränken.

Wenn jedoch bei den Nachfragenden oder Käufern das Geldeinkommen durch eine Steuer verkürzt wird und die Nachfrage in irgendeiner Form zwangsläufig wiederum eingeschränkt wird, so werden dadurch die Anbietenden oder Verkäufer veranlaßt, ihrerseits ihr Angebot gleichfalls einzuschränken. Hieraus ergeben sich nun Steuerentlastungs- und Steuerüberwälzungskämpfe, deren Ausgang weitgehend von der Marktposition der beiden Parteien abhängt, d. h. von der „Elastizität“ ihrer Nachfrage und ihres Angebots. Die Elastizität hängt ab vom Umfang und der Dringlichkeit des Kaufs- oder Verkaufsbedürfnisses⁴⁶⁾.

„Die Nachfrage nach einem Gut ist mehr oder weniger elastisch, wenn die nachgefragte Menge stark oder weniger stark abnimmt mit der Zunahme des Preises, und das Angebot ist mehr oder weniger elastisch, wenn die angebotene Menge in größerem oder geringerem Grade variiert mit der Veränderung des Angebotspreises.

Und wir können nun sagen: die Überwälzbarkeit einer Steuer hängt ab von der größeren oder geringeren Elastizität von Angebot und Nachfrage, bzw. vom Verhältnis der Elastizität zwischen Angebot und Nachfrage. Ist die Nachfrage vollkommen unelastisch, wie es bei den lebensnotwendigen Gütern (z. B. für Nahrungsmittel und Wohnung, d. V.) annähernd der Fall ist, dann findet eine vollkommene Überwälzung statt. Ist die Nachfrage sehr elastisch, wie z. B. bei Luxusgütern, und das Angebot weniger elastisch, so wird eine Überwälzung nur in einem sehr geringen Grade stattfinden können. Je weniger elastisch also die Nachfrage und je elastischer das Angebot, desto leichter und desto vollkommener die Überwälzung, und umgekehrt“⁴⁷⁾.

Infolge der Verschiedenheit der Produkte, die von den Unternehmungen Dritten — auf dem Markt — zur Verfügung gestellt werden, sind auch die Überwälzungsmöglichkeiten außerordentlich ungleich; wir lenken die Aufmerksamkeit auf die Verschiedenheit der Fabrikations-, Handels-, Transport- und Dienstleistungsunternehmungen.

Sofern nun die schon erwähnte Marktsituation vorherrscht, die wir sellers market nennen (der Verkäufer hat eine sehr starke Stellung auf dem Markt), ist zweifellos die Überwälzbarkeit für den Verkäufer günstig, ändert sich jedoch beim Vorliegen des buyers market, durch die Tatsache des überwiegenden Angebots; der Nachfragende oder Käufer hat nun die stärkere Marktposition. Das oben dargelegte Verhältnis der Elastizität zwischen Angebot und Nachfrage bestimmt die größere oder kleinere Möglichkeit der Überwälzbarkeit einer Steuer.

Wir müssen ferner die von außen einwirkenden Faktoren in Rechnung stellen, die die Überwälzung beeinflussen. Die soziale Machtstellung der Arbeiterschaft hat sich stark zu deren Gunsten verschoben⁴⁸⁾. Das heißt nun, daß die von einer Steuer belastete Erwerbsgruppe im engen Zusammenschluß oder im Schutze des Staates das Mittel findet, um die Steuerlast zu über-

⁴⁶⁾ Amonn, Steuer und Volkswirtschaft, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945, S. 16.

⁴⁷⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 213.

Vgl. ferner besonders die Einzelheiten des Verhaltens der Wirtschaftssubjekte beim Vorgang der Überwälzung auf S. 211 ff.

⁴⁸⁾ Pfau, Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung, Stuttgart 1921, S. 128.

wälzen, sei es durch Fort- oder Rückwälzung. Wir verfolgen diese Entlastungs- und Überwälzungskämpfe in den — zum Teil leidenschaftlichen — Parlamentsdebatten und in den Erörterungen der Presse; die mit den Steuerfragen verbundenen Erwägungen für die Zukunft werden durch die betreffenden Gruppen oder Verbände jedoch vielfach übertrieben. Mit angeblich — infolge der Besteuerung — kommenden Landesunglücken, mit drohender Gruppenvernichtung oder sogar Staatsbankrotten werden oft drastische Bilder gezeichnet.

Die Überwälzbarkeit der Steuer wird ohne Zweifel bei stark durchkartellierten Industriezweigen erleichtert. Denn je gleichmäßiger das Interesse der ganzen Gruppe an der Überwälzung ist und je geschlossener sie auf dem Markte auftritt, desto größer ist die Aussicht auf eine Überwälzung. Monopolistische Tendenzen machen sich heute fast überall in der Preisbildung geltend; anstelle einer freien finden wir eine gebundene Preisbildung. Diese gebundene Preisbildung und jede streng monopolistische Preisbestimmung stehen jedoch unter dem Einfluß der — meist latenten — Konkurrenz und zwar in erster Linie einer Sachkonkurrenz (Surrogatanbietung)⁴⁹⁾.

Für das Überwälzungsproblem wichtige Folgerungen ergeben sich im übrigen aus folgenden Tatsachen:

Die Preisstellung auf dem Markt erfolgt, wie schon einmal gesagt, durch die Unternehmung, deren Leistungserstellung am unwirtschaftlichsten ist, d. h. deren Produkte zur Deckung des Marktbedarfes gerade noch erforderlich sind. Jede wirtschaftlich günstiger produzierende Unternehmung — als die erwähnte Grenzunternehmung — erzielt nun ein sog. Differenzialeinkommen. Die leistungsfähigste Unternehmung erzielt das höchste Betriebsergebnis, d. h. die größte Differenz zwischen Leistungswert und Kosten während einer Periode der Leistungserstellung. Sofern nun die Preisstellung durch eine Steuer beeinflusst wird, sind unter Umständen die leistungsfähigsten oder die leistungsfähigeren Unternehmungen — gegenüber der Grenzunternehmung — bereit, auf einen Preisaufschlag und damit auf die Überwälzung der Steuer zu verzichten. Dies kommt jedoch einer Preisunterbietung gleich, da die am wirtschaftlich ungünstigsten produzierende Grenzunternehmung gezwungen ist, die Steuer durch eine entsprechende Preisstellung zu überwälzen. Wenn nun die Bestrebungen der Grenzunternehmung zur Kostensenkung, zu der sie infolge der Preisunterbietung gezwungen ist, nicht erfolgreich sind und somit auch eine „Steuereinholung“ nicht möglich ist, scheidet die Grenzunternehmung aus dem Wettbewerb aus; die wirtschaftlicher arbeitenden Unternehmungen erzielen — bis auf die nun neue Grenzunternehmung — ein normalerweise besseres Betriebsergebnis infolge dem neu gewonnenen Absatz. Einige Unternehmungen jedoch — bis zu einer bestimmten Grenze, die durch die Höhe der Steuer und der Größe der Unterschiede im Differenzialeinkommen bestimmt wird — produzieren unwirtschaftlicher oder erzielen gleiche Betriebsergebnisse wie früher. Der Anstoß zum betrachteten Vorgang erfolgt vor allem durch die leistungsfähigsten Unternehmungen.

Je geringer die Unterschiede im Differenzialeinkommen sind — dies wird vorwiegend bei Unternehmungszusammenschlüssen und infolge der Auswirkungen von zwischenbetrieblichen Kostenvergleichen⁵⁰⁾ zutreffen — desto größer ist die Möglichkeit, die volle Steuer zu überwälzen.

⁴⁹⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 220.

⁵⁰⁾ Vgl. hierzu besonders Walther, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd.: Der Betrieb, Zürich 1947, S. 335 ff.

b) Die Steuereinholung (Rationalisierung)

Wenn die Unternehmungsleitung nicht in der Lage ist, die auferlegten Steuern durch Überwälzung (Fort- oder Rückwälzung) einem anderen Wirtschaftssubjekt zu belasten oder — durch die Steuervermeidung — dem Steuerdruck zu entgehen, wird sie versuchen, durch irgendwelche Änderungen die Kosten der Leistungserstellung zu senken oder durch entsprechende Dispositionen im Rahmen der Unternehmung die Steuerbelastung zu neutralisieren. Wenn diese Neutralisation jedoch nicht gelingt, schmälern die Steuern — die nun beim endgültigen Träger angelangt sind — den Gewinn der Unternehmung, bzw. den Vermögensüberschuß, der rein aus der Leistungserstellung hervorgeht, das sog. Betriebsergebnis.

Unter dem Begriff der Steuereinholung sind nun jene Maßnahmen und Änderungen zu verstehen, die darauf gerichtet sind, die Einwirkungen der Steuern vom Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung oder vom Gesichtspunkt der Rentabilität der Unternehmung „einzuholen“, und zwar durch eine Kostensenkung im Betrieb oder durch eine Verminderung des Aufwandes der Unternehmung mittelst „steuereinholender“ Bewertung. Die betriebswirtschaftliche Organisationslehre weist uns nun Mittel und Wege, um die Wirtschaftlichkeit und damit auch die Rentabilität der Unternehmung zu heben⁵¹⁾.

Wenn die Steuereinholung die Möglichkeit bietet, daß die Steuerlast auf ein unpersönliches Moment, nämlich auf den Produktionsprozeß verschoben wird, die Steuer demnach von niemandem getragen werden muß, so darf dennoch nicht übersehen werden, daß gewisse soziale und volkswirtschaftliche Grenzen vorhanden sind. Diese Grenzen zeigen sich meistens erst dann, wenn der Rahmen der Steuereinholung gesprengt wird; wir sprechen dann von der Rationalisierung und verstehen darunter die vernunftgemäße Anwendung aller technischen und organisatorischen Mittel und Verbesserungen, um die Ergiebigkeit der menschlichen Arbeitskraft, der sachlichen Mittel und Geldmittel zu steigern. Wir denken hier an die Arbeitsteilung, an die Spezialisierung, an die Fließarbeit, die Mechanisierung, die Normalisierung, die Typisierung und Standardisierung, an die Gliederung und Zusammenfassung von Arbeitsprozessen, an die rationelle Leitung, an die Forschungsstätten, kurz an all das, das im Hinblick auf eine günstige Beeinflussung des Betriebsergebnisses, bzw. des Gewinns der Unternehmung angeordnet wird. Der leitende Gedanke bleibt auch hier die Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer.

Eine übertriebene Rationalisierung kann zu sozialen und volkswirtschaftlichen Nachteilen führen; bei der Steuereinholung — mit ihrem begrenzten Rahmen — kommt es normalerweise in dieser Hinsicht zu keinen solchen Auswirkungen. Die Steuereinholung ist jedoch oft der Anstoß zu einer allesumfassenden Rationalisierung. Die Rationalisierung äußert sich nicht allein im Sinne der Steigerung des Betriebsergebnisses und des Gewinns, sondern auch im Hinblick auf die Bestrebungen eines zweckmäßigeren Zusammenwirkens der in Beziehungen stehenden Unternehmungen, Beziehungen, die ihren Ausdruck in Zusammenschlüssen oder mannigfaltigen Vereinbarungen finden, sei es in der Form des Kartells, des Syndikats, des Konzerns oder des Trusts. Im folgenden Abschnitt werden wir darüber noch näheres darstellen.

⁵¹⁾ Walther, a. a. O., S. 53.

Durch die Rationalisierung ergibt sich für die reorganisierte und damit leistungsfähigere Unternehmung ein weit höherer Wert, der sich so lange als eine Art stille Reserve, bzw. als latenter Mehrwert versteckt, bis die Unternehmung zum Verkauf kommt. Dieser nun erst in diesem Zeitpunkt meßbare, immaterielle Wert einer Unternehmung bezeichnen wir als Goodwill und unterscheiden dabei persönliche — ins Gewicht fallende — Faktoren wie das Können der Unternehmungsleitung, die Qualität des Personals, die Erfahrung, die Beziehungen, die Kundschaft, den Kredit, die besondere Fähigkeit des Verwaltungsrats und sachliche Faktoren wie die Gesamtorganisation und den Standort einer Unternehmung.

Wir kehren nun zur Frage der Steuereinholung zurück und stellen fest, daß die Steuereinwirkung die Tendenz der „Einholung“ der Steuer mittelst verbesserter Organisation und damit zur Kostensenkung hat. Der Zwang und der Wille zur Neutralisierung der Steuern wirkt sich daher oft in dem Sinne aus, daß nicht nur die „Einholung“ gelingt, sondern sogar bessere Betriebsergebnisse und höhere Gewinne eintreten. Die schon früher erwähnten Kontrollen der Wirtschaftlichkeit geben weitgehend die Möglichkeit, durch eine Verbesserung der Wirtschaftlichkeit und durch andere Maßnahmen der Kostensenkung — wir betrachten jetzt den Bereich des Betriebes — die Steuern einzuholen, die die Leistungserstellung endgültig belasten, da sie nicht überwältigt werden können.

„Die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit besteht, um das Gesagte zusammenzufassen, aus drei Stufen. Zuerst muß der Grad der Wirtschaftlichkeit durch zweckentsprechende Vergleiche festgestellt werden. Dann müssen die Ursachen ungenügender Wirtschaftlichkeit, die sog. Verlustquellen ergründet werden und darauf gestützt, die Maßnahmen zur Erhaltung und Verbesserung der Wirtschaftlichkeit eingeleitet werden“⁵²).

Walther unterscheidet zuerst die technischen Kontrollen, die in erster Linie in der Industrie von großer Bedeutung sind, und erwähnt, daß die Trennung in technische und betriebswirtschaftliche Kontrollen nicht zu starr verstanden werden soll, da die technischen Kontrollen auch von betriebswirtschaftlicher Bedeutung sind.

Wir erwähnen folgende *technische Kontrollen*:

1. Qualitätskontrollen.
2. Mengen- und Gewichtskontrollen.
3. Kontrollen des Kraft- und Wärmeverbrauchs.
4. Kontrollen der Maschinen und Einrichtungen.
5. Kontrollen der Arbeiter- und Maschinen-Zeiten.
6. Terminkontrollen.

Die betriebswirtschaftlichen Kontrollen sind:

1. Kosten als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung.
2. Innerbetriebliche Kostenvergleiche:
 - a) Zeitvergleiche.
 - b) Plankostenvergleiche.
3. Verfahrensvergleiche.
4. Zwischenbetriebliche Kostenvergleiche:

⁵²) Walther, a. a. O., S. 310.

Da auf die Einzelheiten dieser Fragen nicht eingetreten werden kann, verweisen wir besonders auf Walther, a. a. O., S. 306ff. und begnügen uns mit einer kurzen Zusammenfassung.

- a) Allgemeines.
- b) Systematische zwischenbetriebliche Vergleiche.
- c) Erfahrungsaustausch-Gruppen.

5. Betriebswirtschaftliche Statistik.

„Wir wollen aber unsere Betrachtungen über die betriebswirtschaftlichen Kontrollen nicht abschließen, ohne darauf hingewiesen zu haben, daß auch die Wirtschaftlichkeitskontrolle wirtschaftlich durchgeführt werden muß. Sie darf nicht mehr kosten als sie nützt. Es sei aber nicht übersehen, daß eine systematisch durchgeführte Kontrolle auch erzieherisch wirkt und manche Unwirtschaftlichkeit verhütet, die nicht offen zutage liegt“⁵³⁾.

In logischer Fortsetzung des Gesagten finden wir im neuzeitlichen Rechnungswesen ein weiteres Mittel, um die Steuereinhaltung zu verwirklichen⁵⁴⁾.

Die Unternehmungsleitung wird sich auch weitgehend mit den betriebswirtschaftlichen Organisationsfragen beschäftigen, um die Wirtschaftlichkeit und letzten Endes auch die Rentabilität der Unternehmung zu steigern. Der Organisator arbeitet vor allem an der Erhöhung der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung. Nach Ulrich ist das laufende, bewußte Organisieren durch eine bestimmte Stelle zweifellos die wirtschaftlichste Form der organisatorischen Tätigkeit für Unternehmungen einer gewissen Größe; Ulrich betrachtet als zweckmäßigste Lösung die Führung des Organisationsbüros durch einen betriebseigenen Angestellten, dessen Tätigkeit jedoch durch einen betriebsfremden Berater überwacht wird⁵⁵⁾.

c) Unternehmungsform, Zusammenschlüsse und Standortfrage

Die verschiedenen Unternehmungsformen sind durch das geltende Recht festgelegt. Sie unterscheiden sich durch die Verschiedenheit der Kapitalstruktur, der Organisation der Leitung und der Haftung für die Schulden der Unternehmung⁵⁶⁾.

Die Form der Unternehmung wird auch weitgehend durch äußere Faktoren, wie kapital- und steuerwirtschaftliche Ursachen, ferner durch die handelsgesetzlichen Vorschriften und die Fähigkeit der vollständigen oder teilweisen Marktbeherrschung beeinflußt. Besonders die steuerwirtschaftlichen Überlegungen bestimmen weitgehend die Wahl derjenigen Unternehmungsform, die von den Steuergesetzen bevorzugt wird. Wir denken hier in erster Linie an die Genossenschaften, die vielfach steuerlich privilegiert werden; allerdings könnte diese Form von zahlreichen Erwerbsunternehmungen auch als bloße Tarnung gewählt werden, um in den Genuß einer steuerlichen Besserstellung zu gelangen.

Eine hohe Besteuerung der Aktiengesellschaften oder des Gewinns der Aktiengesellschaften — dies als Beispiel —, würde dann wieder einer Hemmung der Entwicklung der aktiengesellschaftlichen Unternehmungsform gleichkommen⁵⁷⁾.

⁵³⁾ Walther, a. a. O., S. 343.

⁵⁴⁾ Vgl. auch hier besonders Walther, a. a. O., den Abschnitt „Rechnungswesen“ auf S. 344 ff.

⁵⁵⁾ Ulrich, Organisationsfragen der industriellen Unternehmung, in Die Unternehmung, Bern 1947 und zwar im Heft 1, S. 37 ff. und im Heft 2, S. 68 ff., März und Juni 1947.

⁵⁶⁾ Walther, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd.: Der Betrieb, Zürich 1947, S. 27.

⁵⁷⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 205.

Wir erwähnen ferner die dargelegten Beispiele des Konsumvereins Zürich auf dem Gebiete der Warenumsatzsteuer (rechtliche Verselbständigung der Brennstoffabteilung) und die Umwandlung der Einheitspreis-Aktiengesellschaft in die Neue Warenhaus-Aktiengesellschaft infolge der unternehmungs-politischen Dispositionen auf dem Gebiete der Ausgleichsteuer (Verkleinerung der Belastung von 4% auf 2,5%)⁵⁸⁾.

Ein Steuerentlastungsfaktor — unter vielen anderen — bedeutet die Wahl der steuerlich vorteilhaftesten Unternehmungsform. Um nun diese zweck-mäßigste Unternehmungsform zu finden, erstellen wir uns sog. Steuer-belastungsvergleiche, die die notwendigen Unterlagen zur Vergleichsberechnung enthalten. Die tatsächliche Belastung ist bekanntlich kantonal — und sogar innerhalb der Kantone — außerordentlich verschieden⁵⁹⁾.

Der Zusammenschluß von Unternehmungen in der Form von Kartellen und Syndikaten (Verbänden), von Trusts oder Konzernen bezweckt vor allem — durch die Macht der Organisation — direkt oder indirekt eine absolute oder relative Ertragsverbesserung oder sogar eine monopolistische Beherrschung des Marktes. Eine Branche, die in einem Verbands zusammengeschlossen ist, hat die Tendenz, in den Fragen der Kalkulation und der Preisstellung einheitliche Richtlinien zu befolgen und sich gegen die untragbaren Eingriffe des Staates zu wehren⁶⁰⁾.

Zur näheren Abklärung der Frage wollen wir die wohl verbreitetste Form der privatwirtschaftlichen organisierten Kapitalkonzentration, die Holding-gesellschaft, betrachten.

Die Holding-Company (Kontrollgesellschaft) stellt eine als Kapitalgesell-schaft organisierte Zusammenfassung mehrerer Unternehmungen durch Effektensubstitution dar, d. h. die Anteile an der Holding ersetzen und repräsentieren diejenigen Effekten, die die Unternehmung gegenüber den Tochtergesellschaften im Besitze hat. Sind einige der letzteren wiederum Holding Companies, so ergibt sich für den Konzern eine Steuerlast, die bei den gegenwärtigen Steuerverhältnissen die Vorteile der Konzentration mehr als aufwiegen würden. Gelingt es praktisch der Holding Company trotzdem, die sie bedrohende Besteuerung auf ein vernünftiges Maß zurückzuführen, so verdankt sie dies vor allem zwei Umständen:

1. Einmal trugen einige Staaten, bzw. Kantone (Glarus), ihrer besonderen Lage dadurch Rechnung, daß sie in den Steuergesetzen diesbezügliche Spezialartikel aufnahmen. Da die Holdinggesellschaften zum größten Teil über einen internationalen Geschäftskreis verfügen, liegt der Grund der Aufteilung einer Unternehmung in einzelne Tochtergesellschaften einerseits in der Vermeidung der Rechnungsablegung vor sämtlichen in- und aus-ländischen Steuerbehörden (die Besteuerung erfolgt dann nur bei der Mutter-, bzw. Holdinggesellschaft) und
2. andererseits eignet sich die Holding-Organisation mit ihrem komplizierten Aufbau besonders gut, die Steuerpflicht zu verschleiern und dies heißt: eine gewisse Steuereinsparung wird ermöglicht.

⁵⁸⁾ Vgl. C 5. der Arbeit, Der Einfluß der Steuerbelastung auf die Unternehmungsdispositionen, S. 33f.

⁵⁹⁾ Vgl. dazu die Beispiele auf S. 28ff.

Ferner Büchner, Unternehmungsform und Steuer, in Aktuelle Steuerfragen, Verband Schweiz. Bücherexperten, Zürich 1943, S. 22.

⁶⁰⁾ Walther, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd.: Der Betrieb, Zürich 1947, S. 355.

Die wichtigsten Gründe jedoch, die die Errichtung von Holdinggesellschaften als vorteilhaft erscheinen lassen, sind nicht die oben erwähnten, sondern die Bedürfnisse der Exportindustrie, sei es die Umgehung der Zollschranken — durch die im Ausland arbeitenden Filialen —, die Erhaltung des Absatzmarktes und die Sicherung regelmäßiger und preislich möglichst stabiler Verhältnisse auf dem Beschaffungsmarkt.

Rohstofforientierte, konsum- und arbeitsorientierte und verkehrswirtschaftliche Fragen können — im Zusammenhang mit steuerwirtschaftlichen Erwägungen — für die Wahl des Standortes der Unternehmung von Bedeutung sein. Sofern nun das steuerwirtschaftliche Moment mit den anderen Faktoren nicht zu vereinigen ist, wird es von Vorteil sein, den allgemeinen Standort in spezielle Standorte, d. h. vielleicht in einen Standort des Fabrikationsprozesses und in einen Standort der Verwaltung aufzulösen. Die Verwaltung — und dies gilt als Erhärtung des oben Gesagten über die Holdinggesellschaft — wird von steuerwirtschaftlichen Gesichtspunkten beeinflusst und in diesem Sinne ihren Standort suchen, während der Standort der Fabrikation z. B. durch fabrikations-, verkehrs- und zum Teil auch steuerwirtschaftlichen Erwägungen beeinflusst wird. Gerade bei der Exportwirtschaft sollte der Standort der Unternehmung das Minimum einer Steuerbelastung gewährleisten⁶¹⁾.

Von einem steuerwirtschaftlich orientierten Standort sprechen wir, wenn Steuervorteile — d. h. in Aussicht stehende Steuerersparnisse — die Unternehmungsleitung veranlassen, einen bestimmten Standort zu wählen. Man darf aber nicht vermuten, daß eine höhere Besteuerung immer in der Richtung der Standortmeidung wirke. Es kommt noch auf andere Umstände an, die die Standortwahl im Hinblick auf die günstigste Gestaltung der Produktionsverhältnisse beeinflussen, trotz einer höheren Besteuerung. Die Vorteile in bezug auf Rohstoffe, Absatz-, Arbeits- und Verkehrsverhältnisse können größer sein, als der Unterschied in der Steuerbelastung zwischen zwei in Konkurrenz tretende Gemeinwesen ausmachen würde⁶²⁾.

Eine Verlegung bestehender Unternehmungen wird daher normalerweise selten vorkommen. „Mit hohem Wahrscheinlichkeitsgrad kann aber vermutet werden, daß die starken Differenzen in der Steuerbelastung der industriellen Unternehmungen in den einzelnen Kantonen und Gemeinden für die Standortwahl mancher neuerer schweizerischer Industrien innerhalb der Schweiz stark mitbestimmend sind — eine Auffassung, die auch Henggeler vertritt“⁶³⁾.

d) Steuerprivilegien

Unter dem Marginalen „Steuervergünstigung“ regelt z. B. der Art. 24 des bernischen Steuergesetzes das Rechtsinstitut der sog. Steuerabmachung; besondere Formen der Steuerabmachung sind vorgesehen im Art. 14, 23, 71 und 72 des erwähnten Gesetzes.

Beim bernischen Steuergesetz — Art. 14 — genügen rein fiskalische Interessen nicht, sondern es muß sich „um bedeutende Interessen der bernischen

⁶¹⁾ Findeisen, Standort und Steuer, in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1928, S. 134.

⁶²⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 206.

⁶³⁾ Zweifel, Förderung und Lenkung industrieller Produktion durch steuerpolitische Maßnahmen, Bern 1948, S. 184.

Volkswirtschaft" handeln und es muß ferner der Nachweis erbracht werden, daß die in Betracht fallenden Steuerobjekte sowohl im Kanton Bern wie im Ausland besteuert würden, und das heißt, eine internationale Doppelbesteuerung liege vor⁶⁴).

Ähnliche Bestimmungen wie der Kanton Bern weisen die Kantone Glarus, Freiburg, Basel-Land, Neuenburg, Tessin, Zug und Schaffhausen auf.

Eine sehr wesentliche Steuervergünstigung — im Sinne einer Herabsetzung des Steuermaßes — finden wir im sog. Holdingprivileg. Es äußert sich in einer Ermäßigung der Steuerleistung solcher Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, deren wirtschaftlicher Zweck in der Beteiligung an anderen Unternehmungen besteht, und deren Vermögen daher in jenen Tochtergesellschaften investiert ist, so daß auch ihr Reingewinn aus diesen herrührt.

Eine wichtige Forderung der industriellen Holdinggesellschaften an die Steuergesetzgebung liegt in der Anpassung der in- und ausländischen Besteuerung an die Eigenart ihrer rechtlichen Natur, unter besonderer Berücksichtigung der internationalen Verteilung ihres Geschäftskreises. Die Voraussetzungen des Holdingprivilegs werden in den einzelnen Gesetzgebungen jedoch verschiedenartig umschrieben. (Vgl. den Art. 59 des Wehrsteuerbeschlusses und die Art. 67 und 71 des bernischen Steuergesetzes.)

Begründet wird das Holdingprivileg im nähern damit, daß das Beteiligungskapital, bzw. der daraus erzielte Gewinn bereits durch die Tochtergesellschaft versteuert werde, weshalb eine Besteuerung der Muttergesellschaft eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung bedeuten würde. Dieses Moment trifft nur zu, wenn als Beteiligung im hier gebrauchten Sinn lediglich eine solche am Grund- oder Stammkapital, nicht aber eine solche am Obligationenkapital in Frage kommt.

Die Holdingsteuer selbst ist eine Unterart der Gewinn- und Kapitalsteuer, die zu besonders geringen Sätzen erhoben wird, um die Folgen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung aufzuheben. Würden nämlich für Holdinggesellschaften die Einheitsansätze der ordentlichen Steuern angewandt, so ergäbe sich eine mehrfache steuerliche Belastung des gleichen Gewinns, nämlich bei der juristisch selbständigen Tochtergesellschaft, der Holdinggesellschaft (Muttergesellschaft) und bei deren Aktionären. „Nur diese Form der Beteiligung hätte eine dreifache Belastung zur Folge, deren Vermeidung die einzige vor BV 4 haltbare Rechtfertigung des Privilegs bildet“⁶⁵).

Die Vergünstigung äußert sich daher meistens in der Herabsetzung des Steuerbetrages der ordentlichen Steuern, oder man beschränkt sich auf die Besteuerung des Kapitals, unter Weglassung der Ertragssteuer (Basel), oder führt sogar eine Spezialsteuer ein (Bern)⁶⁶. Im Kanton Bern beträgt die Holdingsteuer 0,50/100 des einbezahlten Kapitals und der Reserven. (Vgl. Art. 71 und Art. 67 — den sog. Beteiligungsabzug — des bernischen Steuergesetzes.)

Eine beachtenswerte Privilegierung finden wir für die sozialnützlichen Fürsorge-, Kranken- und Arbeitslosenkassen der Unternehmung, die jedoch in die Form von Stiftungen gekleidet sein müssen, um die Bevorzugung zu

⁶⁴) Blumenstein Irene, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Okt. 1944, Bern 1948, S. 79.

⁶⁵) Blumenstein Irene, a. a. O., S. 345.

⁶⁶) Blumenstein Ernst, System des Steuerrechts, Zürich 1945, S. 156f.

rechtfertigen. (Vgl. ZGB 80ff. und Art. 23 des bernischen Steuergesetzes; ferner Irene Blumenstein, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944, Bern 1948, S. 114ff.)

In den letzten Jahren wurde oft die Frage der Anlage von steuerfreien und unter staatliche Kontrolle gestellten Krisenreserven erhoben, oder der Aufwand für die Produktionsanlagen-Erneuerung und für die Forschung sei steuerlich zu begünstigen. Die Hauptschwierigkeit ergäbe sich im Feststellen der Höhe und des Ausmaßes dieser Aufwendungen. Eine genauere Ermittlung wäre höchstens bei den Aufwendungen für die Forschung möglich. Ein weiterer Grund — der zur Ablehnung des Vorschlags berechtigt — liegt in der Notwendigkeit der Schaffung eines neuen staatlichen Kontrollapparates und endlich darin, daß der rein fiskalische Zweck der Besteuerung nicht durch wesensfremde Einwirkungen gestört werden soll im Sinne der Hemmung oder Anregung der Investitionstätigkeit, bzw. im Sinne der Beeinflussung des Konjunkturverlaufes⁶⁷⁾).

e) Steuerumgehung und Steuerhinterziehung

Das Wesen der Steuerumgehung erkennen wir darin, daß absichtlich und von vornherein eine Steuer umgangen wird, indem der Tatbestand geschaffen wird, der die Voraussetzungen einer Besteuerung nicht eintreten läßt. Ein pflichtwidriges, strafbares Verhalten liegt jedoch — im Gegensatz zur Steuerhinterziehung — nicht vor, sondern nur ein unerlaubtes.

Die moderne steuerrechtliche Auffassung geht aus diesem Grunde dahin, die Ermöglichung der Steuerumgehung zu verhindern und ihre steuerwirtschaftlichen Auswirkungen aufzuheben. „Dies bietet aber große Schwierigkeiten, da die Anlässe und Möglichkeiten einer Steuerumgehung sehr mannigfaltig und zahlreich sind. Darin liegt auch der Grund, weshalb die Steuerumgehung durch positive Gesetzesvorschriften schwer zu erfassen und zu unterdrücken ist. Dagegen sind Doktrin und Praxis des Steuerrechts darüber einig, daß auch ohne ausdrückliche Gesetzesbestimmung die Auswirkung der Steuerumgehung nicht anzuerkennen, d. h. im Einzelfall so zu entscheiden ist, wie wenn eine Steuerumgehung nicht stattgefunden hätte“⁶⁸⁾).

Die Besteuerung erfolgt daher — unter Nichtbeachtung der Steuerumgehung — auf dem üblichen Wege, d. h. die Umgehungsabsicht wäre in diesem Falle mißlungen. Bei der Ausgestaltung des Tatbestandes — zum Zwecke einer Steuereinsparung — muß ferner ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt werden, das in derartigen Fällen nicht üblich ist. Die steuerrechtlichen Folgen liegen jedoch einzig darin, daß bei der Feststellung eines Besteuerungsfalles

⁶⁷⁾ Vgl. besonders: Pfau, Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung, Stuttgart 1921, S. 83ff.; anderer Meinung: Pissel, Der Einfluß der Besteuerung auf die Rationalisierung der Wirtschaft, Berlin 1931, S. 107, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die verfassungsmäßige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes, vom 22. Januar 1948, S. 433f. und

die Verfügung des eidg. Finanz- und Zolldepartementes über die teilweise Rückerstattung der Kriegsgewinnsteuer zur Förderung der Arbeitsbeschaffung vom 24. Januar 1945, in: Eidg. Gesetzessammlung, Nr. 9, 1945.

⁶⁸⁾ Blumenstein Ernst, System des Steuerrechts, Zürich 1945, S. 20.

Vgl. besonders S. 21f.: Die Steuerumgehung wird durch drei Momente charakterisiert; ein subjektives, ein objektives und ein effektmäßiges.

nicht eine strafbare Hinterziehung angenommen, sondern so eingeschätzt wird, wie wenn das übliche Vorgehen gewählt worden wäre⁶⁹⁾.

Zur näheren Abklärung wählen wir noch einige Beispiele.

Zum Zwecke der Steuerumgehung wird in Vaduz eine Aktiengesellschaft gegründet. Der Fiskus hat den Nachweis der Steuerumgehungsabsicht zu erbringen, und zwar müssen alle Momente einer Steuerumgehung erfüllt sein, d. h. erstens das subjektive Moment, das vorliegt, wenn das Motiv des gewählten Vorgehens eine Steuereinsparung voraussetzt, zweitens das objektive Moment — die Ungewöhnlichkeit des Vorgehens — und drittens das effektmäßige, d. h. die tatsächliche Herbeiführung einer Verringerung der Steuerlast. Alle drei Momente konnten durch den Fiskus bewiesen werden, denn vor allem fehlte der Grund der Wahl des Sitzes Vaduz infolge der völlig wirtschaftlichen Abhängigkeit der Aktiengesellschaft in Vaduz vom tatsächlichen und alleinigen Sitz Basel⁷⁰⁾. Die Besteuerung erfolgt daher weiterhin beim bisherigen Steuerpflichtigen in Basel.

Eine unverhältnismäßige Höhe der an Teilhaber ausbezahlten Gehälter kann zur Annahme führen, daß es sich von seiten des Arbeitgebers um eine verdeckte Gewinnausschüttung — mit der Absicht einer Steuerumgehung — handelt. Sofern diese Täuschung bewiesen werden kann, ist die Abzugsmöglichkeit für die Gesellschaft verwirkt⁷¹⁾.

Ein Gewinn ist auch dann steuerpflichtig, wenn ein die Steuerpflicht begründendes Rechtsgeschäft umgangen oder verdeckt wird; wir treffen diese Fälle sehr oft bei der Vermögensgewinnsteuer⁷²⁾. Zur Erläuterung wählen wir folgendes Beispiel:

Ein Landwirt trat mit einer Gemeinde in Verhandlungen zwecks Verkauf eines Teils seines landwirtschaftlichen Grundstückes, das in der Bauzone der betreffenden Gemeinde lag.

Vor der Veräußerung schenkte er indessen das in Frage kommende Grundstück seinen beiden Söhnen, wobei der Schenkungssteuerfestsetzung der — durch die Gülschatzungskommission — ermittelte wirkliche Verkehrswert der Liegenschaft zugrunde gelegt wurde. Bei einer geplanten späteren Veräußerung der Liegenschaft wäre der neue, tatsächliche — d. h. der weit über dem seinerzeitigen Erwerbpreis liegende — Verkehrswert zur Grundstücksgewinnsteuer (Vermögensgewinnsteuer) herangezogen worden. Die beiden Söhne hätten demnach lediglich die zum niedrigen Ansatz von 1% berechnete Schenkungssteuer bezahlen müssen, während aus dem späteren Verkauf der Liegenschaft überhaupt kein steuerpflichtiger Vermögensgewinn eingetreten wäre, denn der zur Berechnung maßgebende Erwerbs- und Veräußerungspreis blieben sich ja gleich.

Die Einschlebung der beiden Söhne, d. h. die Errichtung eines Schenkungsvertrages vor der Veräußerung der Liegenschaft, ist als ungewöhnlich zu bezeichnen und trägt alle Merkmale einer gewollten — an sich jedoch unerlaubten — Steuerumgehung. Sofern nämlich der Landwirt sein Grundstück direkt der Gemeinde verkauft hätte, wäre die Vermögensgewinnsteuer auf der

⁶⁹⁾ Blumenstein Irene, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944, S. 478.

⁷⁰⁾ Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 16. Bd., Heft 5/6, Bern, November-Dezember 1947, Nr. 39.

Vgl. hierzu Blumenstein Irene, a. a. O., S. 14, 16 und 49.

⁷¹⁾ Blumenstein Irene, a. a. O., S. 162.

⁷²⁾ Blumenstein Irene, a. a. O., S. 361, 364 und 378.

Differenz zwischen dem seinerzeitigen Erwerbspreis und dem Verkaufspreis — in unserem Falle der durch die Gültzuschätzungskommission ermittelte wirkliche Verkehrswert — errechnet worden, und zwar mit 30,75% (zuzüglich einer Kirchensteuer) vom steuerpflichtigen Vermögensgewinn.

Die Schenkungssteuer hätte jedoch — sofern die gewollte Steuerumgehung geglückt wäre — nur 1% betragen und eine dadurch erzielte erhebliche Steuereinsparung von rund Fr. 49.000.— wäre Tatsache geworden⁷³⁾.

Die *strafbaren Tatbestände des Steuerrechts* unterteilen wir in fünf Hauptgruppen, und zwar:

- a) die Steuerverkürzung, sei es in der Form der
 - aa) Steuerhinterziehung oder in deren qualifizierten Art, des
 - bb) Steuerbetruges,
- b) die Steuergefährdung,
- c) die Pflichtverletzung dritter Personen,
- d) die Ordnungsverletzung und
- e) die uneigentlichen Steuerdelikte.

Dem Gemeinwesen werden — durch eine an sich strafbare Handlung — Steuern ganz oder teilweise entzogen, das Zustandekommen eines Steuerrechtsverhältnisses wird gefährdet, formale Vorschriften werden nicht beachtet oder unerlaubte Tatbestände geschaffen, die nur indirekt mit dem Steuerverfahren in Beziehung stehen.

In der Rechtswissenschaft wurde vielfach die Meinung vertreten, das Steuerunrecht könne unter rein strafrechtlichen Gesichtspunkten gehandelt werden. „Dem ständen jedoch sowohl praktische als auch juristische Bedenken entgegen. Nicht zu unterschätzen ist vor allem die politisch bedeutungsvolle Erscheinung, daß sich das Volksbewußtsein noch in weiten Kreisen dagegen sträubt, Widerhandlungen gegen steuerrechtliche Verpflichtungen als ein eigentliches deliktisches Unrecht anzuerkennen, und darin eher eine Art der Verteidigung der natürlichen Freiheit gegen die Zwangsmaßregeln der Finanzgewalt erblickt“⁷⁴⁾. Wir haben daher in der Schweiz, bzw. in den einzelnen Kantonen eine eigene steuerstrafrechtliche Regelung.

Eine besondere Art des Strafausschließungsgrundes bildet die sog. Steueramnestie, die etwa bei Erlass oder Revision von Steuergesetzen Anwendung findet. Sie besteht darin, daß der Steuerpflichtige von Strafen für frühere Steuerhinterziehungen befreit wird, wenn er unter dem neuen Gesetz eine vollständige Steuererklärung abgibt⁷⁵⁾.

In diesem Zusammenhang berühren wir noch die Frage der Steuergesinnung in positiver und negativer Richtung, sei es einerseits die korrekte Erfüllung der Steuerpflicht oder andererseits die Anwendung steuerrechtlich strafbarer Handlungen. „Mit Recht wird in der letzten Zeit einer Förderung der Steuermoral und einer entsprechend unnachsichtlichen Bekämpfung der Steuermoral, der Steuerunehrlichkeit, das Wort geredet. Bei diesem Bestreben denkt man aber vielleicht zu wenig daran, daß eine Steuermoral in den von einer Steuer speziell betroffenen Volkskreisen, bzw. im Volksganzen auf die Dauer nur gedeihen kann, wenn ihr eine Besteuerungsmoral des Gemeinwesens gegenübersteht. Beide sind miteinander konnex. Das Treueverhältnis

⁷³⁾ Vgl. „Die Neue Steuerpraxis“, 2. Jahrgang, September 1948, Nr. 9, Bern 1948, S. 161 ff. (Verwaltungsgerichtsentscheid vom 31. Mai 1948 i. S. O. J.).

⁷⁴⁾ Blumenstein Ernst, System des Steuerrechts, Zürich 1945, S. 209.

⁷⁵⁾ Blumenstein Ernst, a. a. O., S. 230.

zwischen Bürger und Staat, auf welchem auch die Steuermoral letztendlich beruht, darf nicht einseitig gedacht werden. Es enthält nicht nur eine Treuepflicht des Bürgers gegenüber dem Staat, sondern in nicht geringerem Maße eine Treuepflicht des Staates gegenüber dem Bürger. Es ist deshalb allein schon ein Gebot guter Steuerpolitik, diese vom Bürger als selbstverständlich erwartete Steuermoral auch durch eine entsprechende Besteuerungsmoral zu fördern⁷⁶⁾.

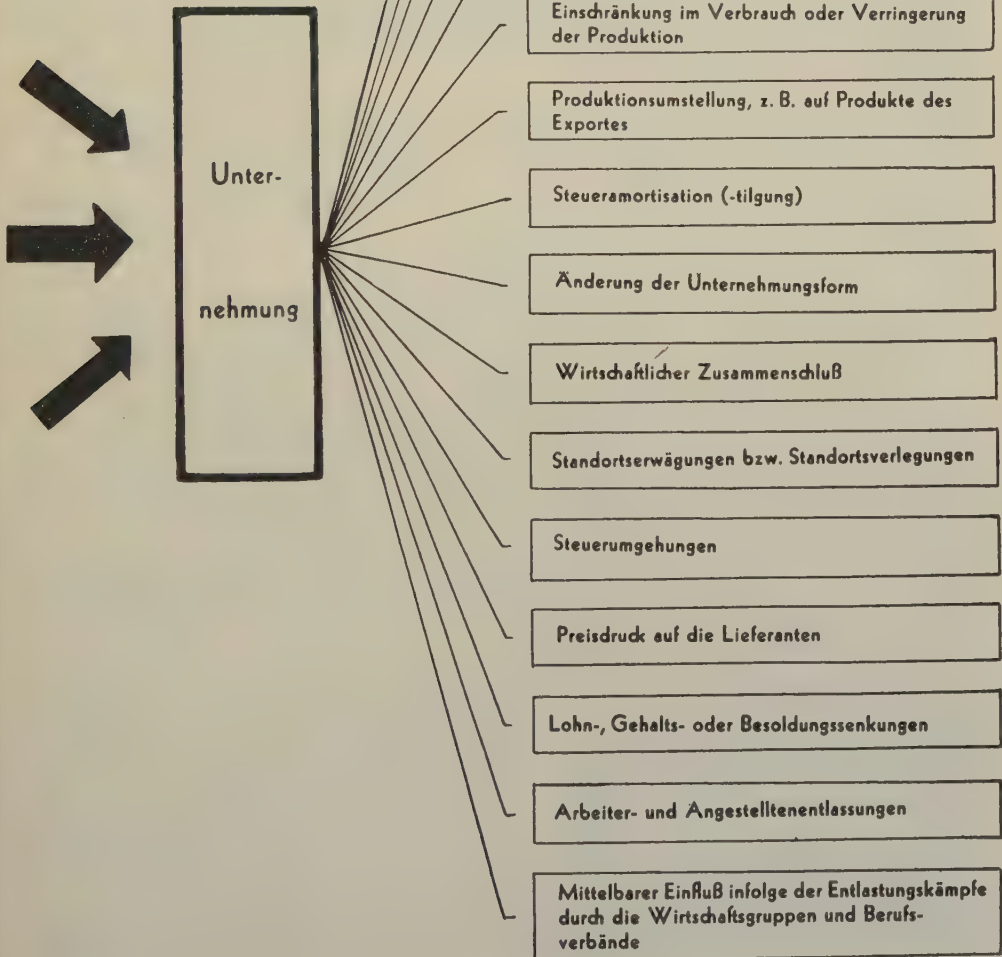
7. Schema der Steuerabwehrmöglichkeiten

Wenn wir zum Abschluß dieses Kapitels ein Schema der Steuerentlastungen zu konstruieren versuchen, sind wir uns bewußt, daß — infolge der mannigfaltigen Möglichkeiten der Steuerabwehr — dieses Schema *nicht vollständig* sein kann. Die Aufnahme der „Steuerumgehungen“ in das Schema erfolgt im Hinblick darauf, daß die unerlaubte Nichtentstehung steuerrechtlicher Verpflichtungen durch die an sich rechtlich erlaubten tatsächlichen Verhältnisse eintreten.

1

⁷⁶⁾ Wackernagel, Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, in „Von der Steuer in der Demokratie“, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein am 23. Oktober 1946, Zürich 1946, S. 32f.

Steuereinflüsse und deren Abwehr



D. Schlußbetrachtungen

Bei unseren Schlußbetrachtungen wollen wir einerseits die Forderung der wirtschaftlichsten Art und Weise der Steuererhebung stellen und begründen, und andererseits die Belastungsgrenze erkennen und den Punkt festhalten, bei dessen Überschreiten die Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer in Frage gestellt wäre; damit würde aber das praktische Ziel der Unternehmungswirtschaftslehre nicht erfüllt. Dieses Nichterreichen unseres praktischen Ziels kann dann — in der Regel — zu einer Verminderung des Volkswohlstandes führen.

1. Die Forderung nach wirtschaftlicheren Formen der Besteuerung

Wir wollen diesem Abschnitt die vier „klassischen“ Grundsätze der Besteuerung von Adam Smith¹⁾ voranstellen.

Sie lauten:

- a) Der Bürger sollte genau im Verhältnis seiner Leistungsfähigkeit herangezogen werden.
- b) Die Steuer muß gesetzlich fest bestimmt sein; es darf keine willkürliche Anwendung des Gesetzes vorkommen.
- c) Alle Steuern sollen dann erhoben werden, wenn es am leichtesten ist, sie zu bezahlen. Bequemlichkeit hinsichtlich Zeit und Art der Zahlung.
- d) Jede Steuer soll so verwaltet sein, daß sie den Taschen der einzelnen Bürger nach Möglichkeit nur wenig mehr entzieht, als sie dem Staate einbringen soll.

Die Forderung d), daß die Erhebung der Steuer mit möglichst wenig Kosten verknüpft sein darf, liegt im Interesse des Staates und des einzelnen Steuerzahlers, also auch der Unternehmung.

Eine spezielle Frage — die sich auf die Kosten der Erhebung bezieht —, ist die, ob eine direkte oder indirekte Besteuerung anzuwenden sei.

Die *indirekte Besteuerung* hat zweifellos wesentliche Vorzüge; die leichtere Erhebung, der geringere Widerstand, der unmerkliche Druck und die Verteilung dieses Druckes auf verschiedene Punkte — die sog. Steuerdiffusion —, wodurch die Belastung weniger empfunden wird. Die Tatsache des vielfachen Nichtbemerken der indirekten Steuern veranlaßte Röpke — nicht zu Unrecht — von einer „Besteuerung unter Chloroform“, also einer Art fiskalischer Narkose,

¹⁾ Smith, „Über das Wesen und die Ursachen des Volkswohlstandes“, 1776; vgl. hiezu Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 50 und Röpke, Finanzwissenschaft, in Die Handelshochschule, Bd. 2, Kapitel III, Berlin 1930, S. 214 und 277 f.

zu sprechen. Die indirekte Besteuerung ermöglicht vor allem, daß auch die weniger Leistungsfähigen zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs beitragen, und zwar diejenigen, die durch die Einkommensbesteuerung nicht erreicht werden. Allerdings ist hier die Belastung — in einem regressiven Sinne — größer als bei den leistungsfähigeren Steuerpflichtigen; dennoch kommt man über gewisse beachtenswerte Vorzüge der indirekten Steuern nicht hinweg²⁾, obschon die Einkommens-, Ertrags- und Vermögenssteuern — als *direkte Steuern* — innerhalb der finanzwirtschaftlichen Möglichkeiten den Hauptertrag liefern sollten. Das Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern beträgt in der Schweiz ungefähr 3:2 und kann als günstig bezeichnet werden.

Die Kompliziertheit des Steuersystems, die Vielfalt von Steuern, die kumulierten Eingriffe der eidgenössischen und kantonalen Steuerbehörden und die teilweise Schwerfälligkeit des Veranlagungsverfahrens belastet die Unternehmung ganz erheblich. Wir denken vor allem an das Zusammentragen, Ordnen und Bereitstellen der notwendigen Unterlagen, an die Erledigung der Steuererklärungen selbst, an die Auskunfterteilung und Rechenschaftsablegung an drei oder vier verschiedene Steuerverwaltungen, alles Umtriebe, die die Unternehmung stark belasten. Es wurde daher auch in der Schweiz wiederholt die Mitwirkung privater Buchsachverständiger bei der Steuerveranlagung — im Sinne der Chartered Accountants in England — angeregt. „Diese englischen Buchsachverständigen bearbeiten für die Steuerpflichtigen regelmäßig die Steuereingaben. Sie nehmen dabei aber, wenn auch nicht rechtlich, so doch praktisch, gleichzeitig die Stellung von Vertrauensleuten sowohl der Steuerpflichtigen wie des Fiskus ein, und ihre Prüfungen umfassen insbesondere auch die steuerlichen Korrekturen der handelsrechtlichen Bilanz für die Steuerbemessung. Dabei ist der Chartered Accountant nach seinen Berufsregeln verpflichtet, alle erforderlichen Korrekturen zugunsten des Fiskus vorzunehmen und Zweifelsfragen entweder abzuklären oder die Steuerbehörden darauf hinzuweisen“³⁾.

Dieses System bedeutet zweifellos eine sehr weitgehende Entlastung für die Unternehmung und für den englischen Fiskus eine Verminderung der Zahl seiner Arbeitskräfte. Es lohnt sich daher, auch für die Schweiz diese Frage zu prüfen, doch wird mit gutem Grunde hiezu entgegnet, daß wenn es auch in der Schweiz Chartered Accountants geben würde, es äußerst schwierig wäre, ihnen eigentliche Veranlagungsbefugnisse zu verleihen, weil die schweizerischen Steuersysteme sehr kompliziert sind und es kein zentrales Steuersystem gibt⁴⁾.

In der Schweiz besitzt sowohl der Bund als auch jeder einzelne der 25 Kantone oder Halbkantone eine besondere Steuergesetzgebung. Die Folgen sind nicht allein erhebliche Unterschiede in der Höhe der Steuerbelastung, sondern es liegen auch in der ungleichen Qualität des Veranlagungsverfahrens (Begutachtung, Taxations- und Einspracheverfahren) nicht erfaßte Reserven, die nur durch eine viel bessere Kontrolle und schärfere Nachprüfung, z. B. der

²⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 228f.

³⁾ Henggeler, „Unternehmung und Steuern“, in Unternehmung und Steuern, Zürich 1947, S. 103f.

⁴⁾ Amstutz, „Unternehmung und Steuern“, in Unternehmung und Steuern, Zürich 1947, Korreferat, S. 114ff.

geltend gemachten Hypothekarschulden, in allen Kantonen realisiert werden könnten⁵⁾).

Die sog. *Besteuerung an der Quelle* bedeutet ein sehr wirksames Mittel zur Besserung der Steuererfassung, denn das Ergebnis einer subjektiv veranlagten Steuer hängt weitgehend vom Grad der Steuergesinnung ab; die Besteuerung an der Quelle wird von den menschlichen Schwächen nicht beeinflusst, denn in diesem Falle hat derjenige, der die Steuer entrichtet, kein Interesse an einer Hinterziehung. Wir erreichen daher eine fast vollständige Erfassung der Erträge⁶⁾. Die Steuerabzüge anlässlich der Auszahlung des Gehalts, des Lohnes oder der Besoldung bedingen jedoch die Veranlagung und den Bezug der Steuern durch Organe der Unternehmung mittelst Verwendung detaillierter Tabellen für die verschiedenen Lohnperioden, Lohnskalen und Familienverhältnisse, die die Steuerbehörden zur Verfügung stellen. Der Fiskus erzielt dadurch, z. B. in Großbritannien, einen raschen, reibungslosen und vollständigen Steuereingang, die Unternehmung jedoch erfährt eine zusätzliche Belastung durch die Übertragung der Steuerveranlagungs- und -bezugsarbeiten.

Die durch die wirtschaftlichen Verhältnisse und Überlieferungen bedingte Eigenart der mannigfaltigen Steuergesetzgebung in der Schweiz eignet sich sehr schlecht, ein rationales Steuersystem aufzubauen, das allein die Grundlage zur weitgehenden Einführung der Besteuerung an der Quelle bieten würde. Die Begründung der steuertechnischen Schwierigkeiten finden wir in der föderalistischen Steuerverfassung der Schweiz und den steuerpolitischen Widerständen von verschiedener Seite⁷⁾. Eine Vereinfachung der Steuerordnung und eine zweckmäßige Gestaltung des Besteuerungsverfahrens würde jedenfalls die Steuergerechtigkeit erhöhen und vielleicht auch die Steuern im ganzen senken.

„Nur die planmäßige Neuordnung des Bundessteuerrechts bietet die erwünschte Gelegenheit, durch Verschmelzung verschiedener Steuern und methodische Zusammenfassung der Steuergesetze größere Klarheit und einfachere Verhältnisse zu schaffen. In einem allgemeinen Teil des Bundessteuerrechts ließe sich die Normierung der allen Steuerarten gemeinsamen Institutionen, insbesondere die allgemeingültigen Regeln der Veranlagung und des Abgabebezugs, der Rechtsmittelverfahren und des Steuerstrafrechts, vereinigen. Eine solche einheitliche und systematische Ordnung würde nicht nur eine erhebliche Entlastung der einzelnen Steuererlasse erlauben, sondern auch die Rechtserkenntnis fördern und die Rechtsanwendung erleichtern“⁸⁾.

2. Die Grenzen der Steuerbelastung der Unternehmung

Wenn die Steuerbelastung für die Unternehmung eine solche Höhe erreichen würde, daß ihr Bestand auf die Dauer fraglich werden könnte, er-

⁵⁾ Großmann, Steuerentlastungskämpfe in der Schweiz, in Festgabe für Fritz Mangold „Schweizerische Wirtschaftsfragen“, Basel 1941, S. 13.

⁶⁾ Higy, Besteuerung an der Quelle, in Handbuch der Schweiz. Volkswirtschaft, Bern 1939, S. 238.

⁷⁾ Higy, a. a. O., S. 238.

⁸⁾ Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die verfassungsmäßige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes, vom 22. Januar 1948, S. 437.

kennen wir darin ganz allgemein die steuerliche Belastungsgrenze für die Unternehmung.

Ein wichtiges Moment stellt immerhin die Tatsache dar, daß bei einer vorübergehenden, d. h. einer zeitlich beschränkten, Besteuerung die Belastungsfähigkeit sich wesentlich vergrößert.

„Vorübergehend kann auch das Kapital eines Landes angegriffen werden, ohne daß daraus schwerere Schäden für die Volkswirtschaft und ein späterer Rückgang der Steuerkraft selbst befürchtet werden müssen, und eine Belastung, mit der man nur für kürzere Zeit rechnen muß, wird auch leichter und williger getragen, insbesondere wenn es sich um einen allgemein erkannten Notstand handelt, als eine gleiche Belastung auf die Dauer“⁹⁾).

Infolge der Verschiedenheit des Organismus der einen Unternehmung gegenüber der anderen, müßte die theoretische Maximalgrenze der Steuerbelastung von Fall zu Fall für jede einzelne Unternehmung festgestellt werden, denn durchwegs spielen Umstände technischer, psychologischer, sozialer und finanzwirtschaftlicher Natur hinein, die diese Maximalgrenze für die einzelne Unternehmung je nach den Einwirkungen dieser Faktoren verschieben können¹⁰⁾.

Die Unternehmung trachtet vor allem danach, eine vollständige Überwälzung der Steuer vorzunehmen.

Sofern jedoch die steuerliche Einwirkung derart würde, daß die Fragen der Steuerentlastung und der Steuerabwehr immer wieder zur Sprache kommen und die Dispositionen daher vielfach in bezug auf die Steuern getroffen würden, so nähert sich die Unternehmung dem Zustand der oberen Steuerbelastung. Ist ferner die Abwehr, bzw. die Entlastung infolge der Steuern nicht von Erfolg begleitet — wir verweisen hier auf unser Schema der Steuerabwehrmöglichkeiten auf Seite 51 —, dann könnte die Erhaltung der Unternehmung fraglich und damit das Erreichen der Steuerbelastungsgrenze Tatsache werden.

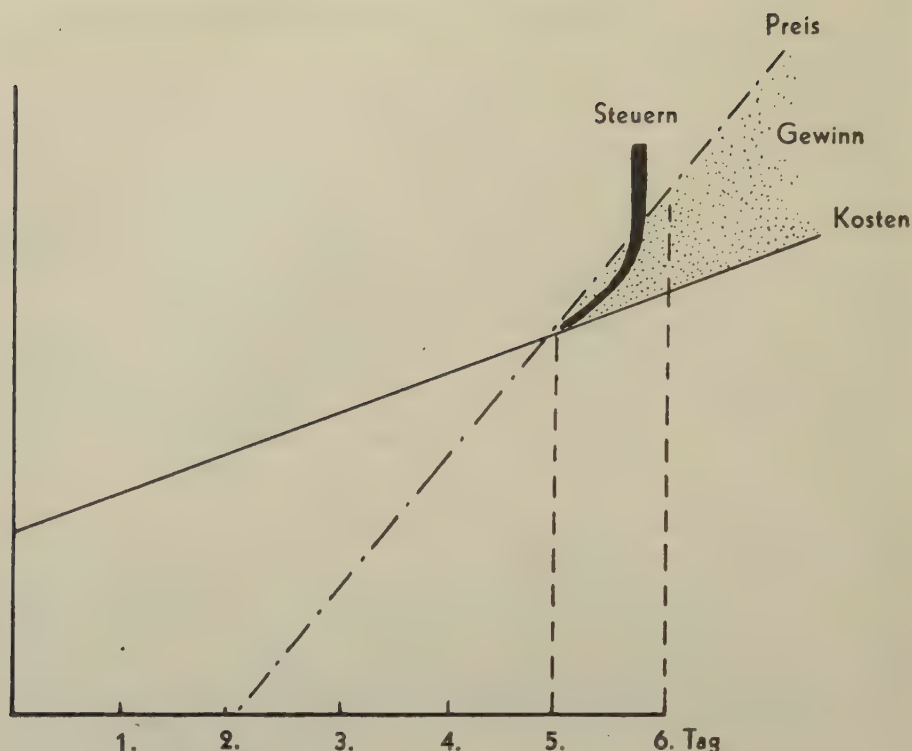
3. Die Gefahr der Produktionseinschränkung bei steuerlicher Überbelastung und deren Folgen für den Volkswohlstand

Die nachfolgende Tabelle will uns die Tatsache einer möglichen Produktionsdrosselung vor Augen führen, sofern nämlich die Belastung durch die Steuern größer wäre als jeder noch erzielbare Gewinn.

Durch die Steuerleistung wird der Gewinn um einen bestimmten Betrag vermindert; die Höhe der Steuerleistung selbst richtet sich nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Unternehmung. Die Steuerberechnungstarife sind von einer bestimmten Gewinnhöhe an nicht mehr stetig, sondern stark progressiv. Die Progressionskurve steigt von einem bestimmten Punkt steiler an. Dadurch kommen wir zur theoretischen Feststellung, daß von einer bestimmten Gewinnhöhe an, die Steuern — infolge der stark zunehmenden Progression — einen — im Verhältnis zum Vorjahre — erzielten höheren steuerpflichtigen Gewinn teilweise oder ganz „aufzehren“. Der Anreiz der Gewinnerhöhung durch eine Mehrproduktion fällt in diesem Falle zwangsläufig weg und eine Produktionsdrosselung könnte in Erwägung gezogen

⁹⁾ Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947, S. 231.

¹⁰⁾ Amonn, a. a. O., S. 231 f.



werden. Dieser Punkt der Erwägung einer Produktionsdrosselung liegt bei unserer Tabelle irgendwo zwischen dem 5. und 6. Arbeitstag.

Unsere Darstellung ist eine theoretische Annahme, denn eine Einschränkung der Produktion wird normalerweise mit Rücksicht auf die Arbeiterschaft und auf die Entwicklung der Unternehmung selbst wohl nicht verfügt werden.

Immerhin wollen wir uns die Folgen bei einer vielleicht doch angeordneten Produktionsdrosselung vor Augen halten. Der Wohlstand eines Volkes hängt — neben der Verteilung des Nationalproduktes und dem Außenhandel — ganz wesentlich von der Produktion ab. Bei einer möglichen Produktionsbeschränkung infolge einer steuerlichen Überbelastung würde eben gerade dieser Wohlstand eines Volkes in Mitleidenschaft gezogen, da das Angebot an wirtschaftlichen Gütern zwangsläufig vermindert würde.

Eine Verminderung des Volkswohlstandes wird ferner Tatsache, wenn unser betriebswirtschaftlicher Grundsatz der Erhaltung der Unternehmung auf die Dauer infolge der zu starken steuerlichen Belastung nicht mehr aufrecht erhalten werden kann.

„Die Erhaltung einer einzelnen, bestimmten Sonderwirtschaft ist vom volkswirtschaftlichen Gesichtspunkt aus an sich ja nicht von Bedeutung. Wenn eine solche wirtschaftende Einheit zugrunde geht, wird sie durch eine andere, lebensfähigere ersetzt. Weil aber jeder solcher Zusammenbruch, wenn auch nur vorübergehend, Erschütterungen des Gesamtprozesses der Produktion

zur Folge hat und andere Wirtschaftssubjekte in Mitleidenschaft zieht, ist der betriebswirtschaftliche Gesichtspunkt der Erhaltung der Unternehmung für die Nationalökonomie immerhin interessant¹¹⁾).

Dem Betriebswirtschaftler geht es daher um die Geltendmachung der Forderung, daß der Bestand der Unternehmung durch die Steuerbelastung nie in Frage gestellt werden darf.

¹¹⁾ Walther, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd.: Der Betrieb, Zürich 1947, S. 61f.

Literaturverzeichnis

- Aktuelle Steuerfragen, Verband Schweiz. Bücherexperten, Zürich 1943.
Amonn, Volkswirtschaftliche Grundbegriffe und Grundprobleme, Bern 1944.
— Grundsätze der Finanzwissenschaft, erster Teil, Bern 1947.
— Leitfaden zum Studium der Nationalökonomie, Bern 1945.
— Demokratie und finanzwirtschaftliche Entscheidungen, in „Von der Steuer in der Demokratie“, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein am 23. Oktober 1946, Zürich 1946.
— Steuer und Volkswirtschaft, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945.
— Die Frage der steuerlichen Lastenverteilung, in Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, III. Folge, 68. Bd., Jena 1925.
Archiv für Schweiz. Abgaberecht, 16. Bd., Heft 5/6, November-Dezember 1947, Nr. 39: Steuerumgehung.
Blumenstein Ernst, System des Steuerrechts, Zürich 1945.
— Schweizerisches Steuerrecht, Tübingen 1926 (erster Halbband) und Tübingen 1929 (zweiter Halbband).
— „Von der Steuer in der Demokratie“, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein am 23. Oktober 1946, Zürich 1946.
— Die Steuer als Rechtsverhältnis, in Festgabe für Georg von Schanz, Bd. II, Tübingen 1928.
Blumenstein Irene, Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944, Bern 1948.
Böhler, Besteuerungsprinzipien und Steuerformen im Lichte der jüngsten Vergangenheit, in Unternehmung und Steuer, Verband Schweiz. Bücherexperten, Zürich 1947.
Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die verfassungsmäßige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes, vom 22. Januar 1948.
Büchner, Unternehmungsform und Steuer, in Aktuelle Steuerfragen, Verband Schweiz. Bücherexperten, Zürich 1943.
Bund, Steuerbelastungsvergleiche, in Staatslexikon, Bd. V, Freiburg i. Br. 1932.
Eheberg, Steuer, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, VII. Bd., Jena 1926.
Festgabe Fritz Fleiner zum siebzigsten Geburtstag, Zürich 1937.
Festgabe für Fritz Mangold „Schweizerische Wirtschaftsfragen“, Basel 1941.
Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag 12. März 1928. Beiträge zur Finanzwissenschaft, Bd. I und II, Tübingen 1928.
Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein am 23. Oktober 1946, „Von der Steuer in der Demokratie“, Zürich 1946.
Finanzarchiv, 3. Bd., Neue Folge, Tübingen 1935.
Findeisen, Steuerlehre, betriebswirtschaftliche, in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, V. Bd., Stuttgart 1928.
Geering, Von Treu und Glauben im Steuerrecht, in „Von der Steuer in der Demokratie“, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein am 23. Oktober 1946, Zürich 1946.
George, Einkommenbesteuerung im Hinblick auf Leistungsfähigkeit und Kapitalbildung, in Finanzarchiv, 3. Bd., Neue Folge, Tübingen 1935.
Gerloff, Die Rechtfertigung der Besteuerung, in Festgabe für Georg von Schanz, Tübingen 1928.
— Steuerwirtschaftslehre, in Handbuch der Finanzwissenschaft, erster Band, Tübingen 1926.

- Großmann, Die Kunst der Besteuerung, in Festgabe Fritz Fleiner zum 70. Geburtstag, Zürich 1937.
- Steuerentlastungskämpfe in der Schweiz, in Festgabe für Fritz Mangold „Schweizerische Wirtschaftsfragen“, Basel 1941.
 - Das Problem der Steuerlast mit besonderer Berücksichtigung der Schweiz, in Zeitschrift für schweiz. Statistik und Volkswirtschaft, Heft 1, 1935.
 - Die Finanzkraft der Schweiz, in Zeitschrift für schweiz. Statistik und Volkswirtschaft, Heft 1 und 2, 1939.
 - Der Einfluß der Finanzpolitik auf das Wirtschaftsleben, in Schweizerische Handelszeitung, Nr. 23, 10. Juni 1948.
- Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Art. „Steuerlehre, betriebswirtschaftliche“, V. Bd., Stuttgart 1928.
- Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Art. „Steuer“ und „Überwälzung der Steuer“, VII. und VIII. Bd., Jena 1926/1928.
- Handbuch der Finanzwissenschaft, Art. „Steuerwirtschaftslehre“, erster Band, Tübingen 1926.
- Handbuch der Schweiz. Volkswirtschaft, Art. „Steuer moral, Steueramnestie“, Bd. I und II, Bern 1939.
- Heidrich, Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien, Jena 1929.
- Heller, Die Grenzen der Besteuerung, in Festgabe für Georg von Schanz, Bd. II, Tübingen 1928.
- Henggeler, Der Einfluß der Steuergesetzgebung auf die Wirtschaft, in die Schweiz. Aktiengesellschaft, Heft 6 und 7, Februar-März 1944.
- Higy, Steuereinnahmen, Steuerbelastung, in Handbuch der Schweiz. Volkswirtschaft, Bd. II, Bern 1939.
- Das schweizerische Steuersystem, Zürich 1947.
- Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, III. Folge, 68. Bd., Jena 1925.
- Konsumverein Zürich, Geschäftsbericht des Jahres 1947.
- Lampe, Steuerwirkungslehre, in Wörterbuch der Volkswirtschaft, Bd. III, Jena 1931/1933.
- Mann, Überwälzung der Steuer, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, VIII. Bd., Jena 1928.
- Marbach, Über die Frage, ob vom volkswirtschaftlichen Gesichtspunkt aus die Beibehaltung der Ausgleichsteuer oder ihre baldmöglichste Aufhebung zu befürworten ist, Olten 1948.
- Meierhans, Steuer moral, Steueramnestie, in Handbuch der Schweiz. Volkswirtschaft, Bern 1939.
- Perret, Die zusätzliche Wehrsteuer, Zürich 1947.
- Pfau, Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung, Stuttgart 1921.
- Pissel, Der Einfluß der Besteuerung auf die Rationalisierung der Wirtschaft, Berlin 1931.
- Röpke, Finanzwissenschaft, in Die Handelshochschule, Bd. 2, Kapitel III, Berlin 1930.
- Ruchti, Der Tanz um den heißen Brei. Unfruchtbare Kritik am Steuerwesen, in Handelsteil des „Bund“ vom 23. Mai 1948.
- Schanz, Festgabe für Georg von, zum 75. Geburtstag 12. März 1928. Beiträge zur Finanzwissenschaft, Bd. I und II, Tübingen 1928.
- Staatslexikon, Art. „Steuerbelastungsvergleiche“, Freiburg i. Br. 1932.
- Staat, Steuer und Wirtschaft, Verband Schweiz. Bücherexperten, Zürich 1945.
- Steuerbelastung in der Schweiz 1947, bearbeitet von der Eidg. Steuerverwaltung; Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 187, herausgegeben vom Eidg. Statistischen Amt.
- Ulrich, Nationalökonomie und Betriebswirtschaftslehre, Bern 1944.
- Ulrich, Organisationsfragen der industriellen Unternehmung, in Die Unternehmung, Heft 1 und 2, Bern, März und Juni 1947.
- Unternehmung, Die, Zeitschrift für Betriebswirtschaft und Organisation, Bern 1947 ff.
- Unternehmung und Steuer, Verband Schweiz. Bücherexperten, Zürich 1947.
- Volkswirtschaftliche Gesellschaft des Kantons Bern, Jahresbericht und Sitzungsberichte 1938/1939, Bern 1939.
- Wackernagel, Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, in „Von der Steuer in der Demokratie“, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein am 23. Oktober 1946, Zürich 1946.

- Walther, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd.: Der Betrieb, Zürich 1947.
- Betriebswirtschaftliche Betrachtungen zur Steuerfrage, in Staat, Steuer und Wirtschaft, Zürich 1945.
- Wilken, Die Besteuerung der Einkommens- und Kapitalverwendung, in Finanzarchiv, 3. Bd., Neue Folge, Tübingen 1935.
- Wörterbuch der Volkswirtschaft, Art. „Steuerwirkungslehre“, Jena 1931/1933.
- Zeitschrift für schweiz. Statistik und Volkswirtschaft, 1935 und 1939.
- Zweifel, Förderung und Lenkung industrieller Produktion durch steuerpolitische Maßnahmen, Bern 1948.

